

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Analýza a zpracování rozpočtu režijních nákladů

Analysis and Completion of Overhead Costs Budget

Student:

Marie Myšková, DiS

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marcela Palochová, Ph.D

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Marie Myšková, DiS**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202R049 Účetnictví a daně**
Specializace: **02 Účetnictví a daně**
Téma: **Analýza a zpracování rozpočtu režijních nákladů**
Analysis and Completion of Overhead Costs Budget

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Obecné vymezení nákladů a výnosů
 3. Tradiční a moderní formy rozpočtovnictví
 4. Stanovení rozpočtu režijních nákladů ve vybrané společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

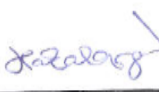
Seznam doporučené odborné literatury:

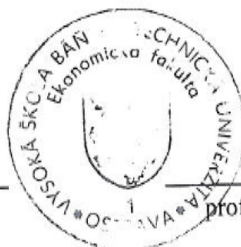
HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.


Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012
Datum odevzdání: 10.05.2013


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry





prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 a č. 2, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

V Ostravě dne 10.05.2013



Marie Myšková

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Obecné vymezení nákladů a výnosů	6
2.1	Náklady a výdaje.....	6
2.2	Výnosy a příjmy.....	7
2.3	Výsledek hospodaření	8
2.4	Členění nákladů.....	9
2.4.1	Druhové členění nákladů	9
2.4.2	Účelové členění nákladů.....	11
2.4.3	Kalkulační členění nákladů	11
2.4.4	Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik	12
2.4.5	Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů	13
2.4.6	Bod zvratu – použití členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů v praxi	15
2.4.7	Relevantní a irelevantní náklady	16
2.4.8	Oportunitní náklady	17
2.4.9	Náklady vázané k rozhodnutí	18
2.4.10	Členění nákladů z pohledu daně z příjmů.....	18
2.5	Členění výnosů.....	19
2.5.1	Externí a interní výnosy.....	19
2.5.2	Členění výnosů ve vztahu ke změně objemu prodaných výkonů.....	20
2.5.3	Relevantní a irelevantní výnosy	20
2.5.4	Členění výnosů z pohledu daně z příjmů.....	21
3	Tradiční a moderní formy rozpočetnictví	23
3.1	Obecná charakteristika rozpočetnictví	23
3.1.1	Principy v rozpočetnictví.....	24
3.1.2	Cíle rozpočtu.....	24
3.1.3	Druhy rozpočtů	25
3.1.4	Fáze při sestavování rozpočtů.....	26
3.1.5	Kontrola plnění rozpočtů	27
3.2	Tradiční formy rozpočetnictví	28

3.2.1	Druhy rozpočtů v tradiční formě rozpočetnictví	29
3.3	Moderní formy rozpočetnictví	30
3.3.1	Rozpočtování podle aktivit (<i>Activity-Based Budgeting</i>).....	31
3.3.2	Beyond Budgeting	33
3.3.3	Rozpočtování s nulovým základem (<i>Zero-Based Budgeting</i>)	35
3.4	Rozpočet režijních nákladů	36
3.4.1	Metoda rozpočtování režijních nákladů podle skutečných nákladů	37
3.4.2	Matematicko-statistická metoda rozpočtování režijních nákladů.....	37
3.4.3	Rozpočtování režijních nákladů pomocí normativů, limitů a variátorů	38
3.4.4	Metoda grafického rozboru, extrapolace a odborného odhadu	39
4	Stanovení rozpočtu režijních nákladů ve vybrané společnosti	40
4.1	O společnosti Bang & Olufsen, s.r.o.	40
4.1.1	Organizační struktura	41
4.1.2	Výrobky značky Bang & Olufsen	41
4.1.3	Účetní metody.....	44
4.2	Rozpočet režijních nákladů společnosti Bang & Olufsen, s.r.o.	46
4.2.1	Časový harmonogram.....	46
4.2.2	Postup tvorby rozpočtu režijních nákladů	46
4.2.3	Použité metody při sestavování rozpočtu režijních nákladů	47
4.2.4	Struktura rozpočtu režijních nákladů společnosti.....	47
4.2.5	Rozpočet režijních nákladů 2012/2013	50
4.2.6	Měsíční analýza režijních nákladů 6/2012 – 2/2013	50
4.2.7	Rozpočet režijních nákladů 2013/2014	58
4.2.8	Srovnání rozpočtu režijních nákladů 2012/2013 a 2013/2014	59
4.2.9	Zhodnocení a doporučení	60
5	Závěr	62
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	64
	SEZNAM ZKRATEK.....	66
	PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE	
	SEZNAM PŘÍLOH	
	PŘÍLOHY	

1 Úvod

Rozpočet režijních nákladů hraje velkou roli v sestavování celkového rozpočtu nákladů v podniku. Režijní náklady se stále větší mírou podílejí na celkových nákladech a jejich podíl rychle roste oproti nákladům jednicovým. Mezi nejvýznamnější položky rostoucích režijních nákladů patří mzdy technicko-hospodářských pracovníků a veškeré energie (elektřina, plyn, pohonné hmoty). Protože režijní náklady jsou hůř aplikovatelné na jednotlivé výkony, je třeba, věnovat jim pozornost a snažit se o jejich optimalizaci a úspory.

První část bakalářské práce je zaměřena na definování základních pojmů, jako jsou náklady a výdaje a jejich členění (např. druhové, účelové, kalkulační, podle závislosti na objemu výkonů a další), výnosy a příjmy a jejich členění (např. externí a interní nebo podle vztahu ke změně objemu prodeje výkonů a jiné), výsledek hospodaření a bod zvratu.

Druhá část bakalářské práce je věnována tradičním a moderním formám rozpočetnictví. Cílem je definování principů v rozpočetnictví, cíle a druhy rozpočtů, fáze při sestavování rozpočtů a jejich kontrola, druhy tradičních a moderních rozpočtů a rozpočet režijních nákladů. V první i druhé části je použita metoda postupu, tedy vycházení od jednoduchých pojmů k jejich složitějšímu určení a metoda deskripce, tedy popis jednotlivých kategorií.

Obsahem a cílem třetí části bakalářské práce je seznámení se společností Bang & Olufsen, s.r.o., analýza rozpočtu režijních nákladů 2012/2013, kde je vyčleněna struktura rozpočtu režijních nákladů společnosti, samotný rozpočet na fiskální rok 2012/2013, jeho analýza, odchylky a komentáře. Finálním bodem je zpracování rozpočtu režijních nákladů na hospodářský rok 2013/2014, kde je vymezen postup a časový harmonogram prací spojených se sestavováním rozpočtu, zpracování samotného rozpočtu, srovnání s rozpočtem minulým a navrnutí postupů a doporučení na zlepšení. Použitými metodami jsou deskripce při popisu společnosti, analýza rozpočtu 2012/2013, metoda praktické aplikace při sestavování rozpočtu režijních nákladů 2013/2014 a komparace při srovnávání rozpočtu režijních nákladů 2012/2013 a 2013/2014.

Cílem práce je zpracování rozpočtu režijních nákladů na fiskální rok 2013/2014 a navrnutí postupů ke zlepšení. Doslovné citace a převzatá schémata z odborné literatury jsou psána v uvozovkách a označena zdrojem tzv. harvardským způsobem. Vlastní názory, doporučení a závěry, které jsou důležité, jsou v práci psány zvýrazněnou kurzívou.

2 Obecné vymezení nákladů a výnosů

2.1 Náklady a výdaje

Ekonomické zdroje, které jsou účelně spotřebovány, nazýváme náklady.

Náklady ve finančním účetnictví můžeme charakterizovat jako skutečnou spotřebu ekonomických zdrojů, vyjádřenou v peněžních jednotkách, kterou oceňujeme historickými pořizovacími cenami. Představují úbytek aktiv, jako jsou peněžní prostředky, spotřeba materiálu nebo opotřebení dlouhodobého majetku a přírůstek pasiv, ke kterému dochází v okamžiku, kdy vznik nákladu předchází vzniku výdaje (např. dodavatelská faktura je zaúčtována jako náklad a vznik závazku, ale výdaj vznikne až po zaplacení faktury v době její splatnosti). Vztah mezi náklady a předmětem činnosti je volný tzn. že, odčerpávání ekonomických zdrojů nezohledňuje účel jejich použití (např. náklady na občerstvení či poskytnutí daru nesouvisí s výrobou jakožto hlavní ekonomickou činností výrobního podniku).

Z pohledu daně z příjmu můžeme náklady resp. výdaje charakterizovat jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Při výpočtu daňové povinnosti je nutné postupovat podle zákona o dani z příjmů a základ daně musí být navýšen o náklady, které nezajišťují příjmy a jsou tedy náklady nedaňovými.

Pro náklady v manažerském účetnictví platí, že jsou vynakládány účelově, tzn. že, spotřeba souvisí s konkrétní podnikovou činností a účelně, tzn. že, spotřeba byla přiměřená k dosaženému výkonu. Účelovost má vazbu na efektivnost, a ta se měří pomocí veličin výsledek hospodaření a poměrových ukazatelů rentability a ziskovosti. Účelnost má vazbu na hospodárnost a ta má formu úspornosti a účinnosti.

S náklady souvisí pojem výdaje, které chápeme, jako peněžně vyjádřenou spotřebu ekonomických zdrojů. V podniku dochází k úbytku peněz v hotovosti nebo na bankovních účtech. Výdaje mají fixní a variabilní charakter. Výdaje fixního charakteru jsou vynakládány jednorázově a souvisí s výrobní kapacitou (např. pořízení výrobní linky, platba za pojištění majetku). Výdaje s variabilním charakterem jsou vynakládány pravidelně, dle potřeb výrobního procesu (např. platby faktur za energie, základní materiál).

Mezi náklady a výdaji vzniká věcná a časová nesourodost. Věcnou nesourodostí rozumíme vynaložení prostředků, které nesouvisí s výkony podniku (např. platba pokuty za

rychlou jízdu služebním autem). Časová nesourodost vzniká, když náklad a výdaj vznikají v jiném časovém okamžiku (např. placené nájemné dopředu – výdaj vzniká v tomto okamžiku, ale náklad vznikne až v době, na kterou bylo nájemné zapláceno.) Řešením časové nesourodosti je časové rozlišení nákladů a výdajů. (Mruzková, 2006)

„**Náklady příštích období** – reálné výdaje prostředků se uskutečňují v obdobích, která předcházejí jejich účelovému spojení s výkony. Příklad – nájemné placené předem, předplatné časopisu. **Výdaje příštích období** – výkony uskutečňované v běžném období vyvolají reálné výdaje prostředků a práce až v některém z následujících období. Příklad – rezervy na plánované opravy,“ jak tvrdí Mruzková (2006, s. 9).

2.2 Výnosy a příjmy

Ekonomické prospěchy, které jsou peněžně vyjádřeny a vznikly vynaložením ekonomických zdrojů, nazýváme výnosy.

Ve finančním účetnictví chápeme výnosy jako přírůstek aktiv (např. přírůstek peněžních prostředků v pokladně a na bankovních účtech, přírůstek pohledávek za odběrateli). Z pohledu finančního účetnictví jsou výnosy jakýmkoli zvýšením aktiv, nemusí to být jen tržby z prodeje dokončených výstupů podniku tzv. provozní výnosy, ale i např. náhrady škody od pojišťovny tzv. mimořádné výnosy nebo úroky z termínovaných vkladů tzv. finanční výnosy.

V manažerském účetnictví jsou sledovány výnosy vznikající mezi útvary podniku a výnosy, které souvisí s prodejem výrobků a služeb, tedy s výstupy hlavní ekonomické činnosti podniku. Tyto výnosy jsou srovnávány s účelově a účelně vynaloženými náklady podniku. Z tohoto pohledu rozlišujeme výnosy externí a výnosy interní. Externí výnosy vznikají prodejem výkonů odběratelům mimo podnik za platné tržní ceny. Výše těchto výnosů je závislá na počtu prodaných výrobků a služeb a ceně za jakou se tyto výkony budou realizovat. Hospodářský výsledek podniku je ovlivňován výší externích výnosů. Zajišťují běžný a plynulý chod a fungování podniku. Interní výnosy vznikají v jednotlivých vnitropodnikových útvarech jako dílčí výkony, které si mezi sebou předávají (např. na lince 1 se vyprodukuje karoserie automobilu, dojde k předání na lakovnu, kde se automobil nastříká barvou, dojde k dalšímu předání na linku 2, kde se zkompletuje interiér). Vnitropodnikové (interní) výnosy nejsou realizované v peněžní formě. Hodnotí úspěšnost činností v jednotlivých vnitropodnikových útvarech, jak se podílejí na celkovém hospodářském výsledku podniku.

S výnosy souvisí pojem příjmy. Můžeme je charakterizovat jako každé zvýšení peněz v pokladně nebo na běžném účtu podniku (např. úhrada faktury za poskytnuté služby nebo přijatá nebankovní půjčka).

Mezi výnosy a příjmy vzniká věcná a časová nesourodost. Věcnou nesourodost způsobuje fakt, že ne každý příjem, má účelový vztah k výkonům podniku tzn. že, ne každý příjem vzniká za účelem prodeje výrobků či služeb (např. přijatý dar, půjčka nebo vrácení daňového přeplatku). Časovou nesourodostí rozumíme vznik výnosu a příjmu v rozdílném časovém okamžiku tzn., že prodejem výrobků nebo služeb vzniká výnos, ale příjem nám plyne až v době úhrady.

Příjmy zajišťují financování potřeb každého podniku. Pravidelné příjmy rozhodují o stabilitě finanční situace podniku. Peněžní hotovost můžeme zjistit sestavením výkazu cash flow, kde porovnáváme příjmy a výdaje. (Mruzková, 2006)

2.3 Výsledek hospodaření

Rozdíl mezi výnosy a náklady se nazývá výsledek hospodaření. Může mít podobu zisku nebo ztráty. Pomocí výsledku hospodaření je měřena efektivnost činnosti podniku. Aby bylo řízení efektivnosti účinné, je nutné výsledek hospodaření členit podle účelu na zisk provozní, zisk z běžné činnosti, mimořádný zisk, čistý zisk a zisk nerozdělený.

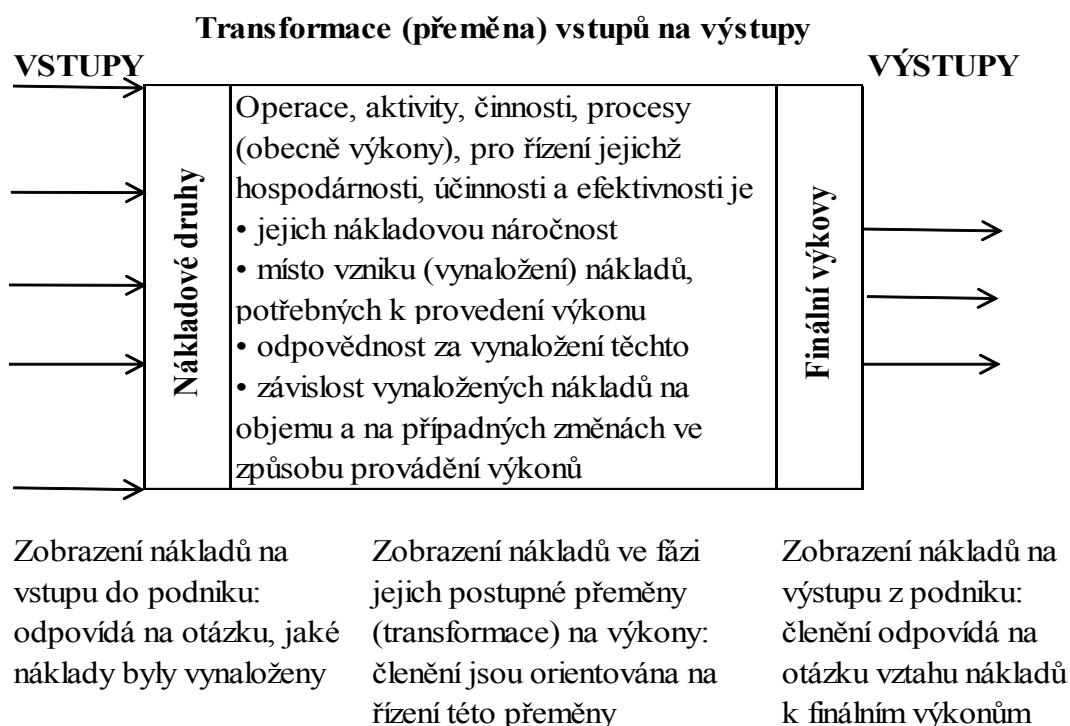
Rozdíl mezi vnitropodnikovými výnosy a vnitropodnikovými náklady označujeme jako vnitropodnikový výsledek hospodaření. Tímto výsledkem je měřena úspěšnost činností vnitropodnikových útvarů. Pomocí této veličiny jsou motivováni řídící pracovníci jednotlivých vnitropodnikových útvarů k lepšímu plnění stanovených cílů. (Mruzková, 2006)

Funkce výsledku hospodaření a vnitropodnikového výsledku hospodaření jsou.

- **„Kriteriální** – vyjadřuje míru zvýšení hodnoty podniku za období.
- **Reprodukční** – vyjadřuje schopnost a míru rozšířené reprodukce.
- **Redistribuční** – je zdrojem přerozdělení prostředků (např. prostřednictvím daní).
- **Stimulační** – je využíván jako ukazatel zainteresovanosti pracovníků na finančních výsledcích podniku,“ jak tvrdí Mruzková (2006, s. 15).

2.4 Členění nákladů

Členění nákladů je důležité z hlediska účinného řízení nákladů. Je vyvoláno účelovou potřebou k řešení určitých otázek. Náklady můžeme členit mnoha způsoby. Z pohledu manažerského účetnictví a jeho historického vývoje, můžeme náklady rozdělit na náklady významné pro řízení nákladotvorného procesu a na náklady významné pro rozhodování o budoucích možnostech. (Král, 2010)



Obr. 2.1 Průběh nákladů podnikatelským procesem

Zdroj: Král (2010, s. 69)

Pro potřeby účinného řízení nákladů, můžeme náklady členit na náklady druhové, účelové, kalkulační a podle odpovědnosti za jejich vznik. (Král, 2010)

2.4.1 Druhové členění nákladů

Charakterizuje náklady, které jsou na vstupu transformačního procesu. Ve finančním účetnictví patří toto členění k základní klasifikaci nákladů podniku. Jednotlivé náklady jsou rozčleněny do tzv. nákladových druhů. Účtový rozvrh zobrazuje účtové třídy (např. 5 náklady), účtové skupiny (např. 52 osobní náklady), syntetické účty (např. 521 mzdové náklady) a analytické účty (např. 521 030 mzdové náklady hospodářského střediska správa) v každém podniku. **Základními druhy jsou:**

- **spotřeba materiálu, energií** – základního a pomocného materiálu, elektřiny, plynu,
- **spotřeba a využití externích služeb a prací** – poradenství, nájemné, opravy a udržování, přepravné,
- **odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku**,
- **mzdové náklady** – mzdy, zdravotní a sociální pojištění,
- **finanční náklady** – kurzové ztráty, úroky.

Základní vlastnosti vstupujících nákladových druhů do podniku:

- náklady jsou **prvotní** – poprvé vstupují do podniku a poprvé se objevují v transformačním procesu,
- náklady jsou **externí** – spotřebovávají se výrobky, práce a služby externími dodavateli,
- náklady jsou **jednoduché** – nelze je členit na jednodušší složky.

Vlastnosti nákladových druhů vstupujících do vnitropodnikového střediska z jiného střediska:

- náklady jsou **druhotné** – podruhé vstupují do podniku, předáním interního výkonu do jiného vnitropodnikového útvaru (např. prvotní náklad – spotřeba materiálu pro výrobu železa, tento útvar předá svůj výkon do útvaru, kde z železa vyrobí mostní konstrukci),
- náklady jsou **interní** – podnik si sám dodává zdroje pro další výrobu, spotřebovává vlastní vnitropodnikové výkony (viz. druhotné),
- náklady jsou **složené** (komplexní) – skládají se z několika druhů prvotních nákladů (např. spotřeba železa, které bylo vyrobeno vlastním podnikovým útvarem, můžeme rozložit na prvotní nákladové druhy – spotřeba základního materiálu, mzdy, odpisy strojů a další).

Druhovému členění nákladů nám podává informační podklad o spotřebě vstupních zdrojů a o schopnosti vnějšího okolí tyto zdroje podniku poskytnout. Kvantifikuje náklady za dané časové období podle nákladových druhů. Má vazby na hlavní rozpočet, často se používá při sestavení výkazu zisku a ztráty. Je omezené pro řízení hospodárnosti na nižších stupních. Nepodává informace o příčině vynaložených nákladů, tedy o vztahu k výkonům. Druhovému třídění nákladů se výhradně týká finančního účetnictví. (Král, 2010; Mruzková, 2006)

2.4.2 Účelové členění nákladů

Zachycuje náklady, které jsou ve vztahu ke konkrétním činnostem a výkonům. Tímto členěním můžeme kontrolovat přiměřenost a hospodárnost ve vztahu k činnostem, aktivitám a procesu.

Podle vztahu k danému technologickému procesu se náklady člení na:

- **technologické náklady** – jsou náklady, které jsou vyvolány spotřebou materiálu a práce, které souvisejí pouze s určitým technologickým procesem při výrobě konkrétního produktu (např. spotřeba látky při výrobě kalhot a mzda šičky),
- **náklady na obsluhu a řízení** – jsou náklady, které vytváří, zajišťují a udržují podmínky pro výrobní proces (např. vytápění výrobní haly, osvětlení, mzda ředitele, náklady na údržbu).

Pro rozhodovací procesy a kontrolu hospodárnosti se náklady člení na:

- **jednicové náklady** – jsou vykazovány jednotlivými výkony podle nákladových druhů. Výkony se stanovují spotřebou ekonomických zdrojů a ta se určí pomocí norem, které jsou vyjádřeny v naturálních jednotkách. Jednicové náklady se řídí pomocí kalkulací a jsou součástí technologických nákladů (např. spotřeba přímého materiálu a přímých mezd),
- **režijní náklady** – jsou to náklady na vytvoření, zajištění a udržení podmínek pro výrobní proces a část technologických nákladů, které souvisí s technologickým procesem jako celkem (např. odpisy strojů, opravy, ochranná služba, spotřeba plynu na vytápění budovy). Režijní náklady se sestavují pomocí rozpočtu režijních nákladů na určité období, pro každé středisko v podniku a člení se na nákladové druhy (v praxi jsou to např. výrobní režie, odbytová režie, správní režie, zásobovací režie). (Král, 2010; Mruzková, 2006)

„Účelové třídění nákladů je záležitostí vnitropodnikového účetnictví a dodává podklady pro účtování ve finančním účetnictví,“ jak tvrdí Lazar (2012, s. 11).

2.4.3 Kalkulační členění nákladů

Náklady jsou přiřazovány podle druhu, na jednotlivý výkon, na tzv. kalkulační jednici. Kalkulačním členěním můžeme řídit hospodárnost, rozhodnout se zda výrobek vyrobit nebo ne, zda výkon preferovat nebo zastavit, zjistit jaké náklady budou na výrobek nebo jaká bude jeho maximální cena.

Náklady, které jsou předmětem kalkulace, členíme na:

- **náklady přímé** – jsou to náklady, které s konkrétním druhem výkonu přímo souvisejí a jejichž výše na daný výkon je přímo zjistitelná (např. spotřeba dřeva na výrobu stolu je zjistitelná z výkresu, z kalkulace),
- **náklady nepřímé** – jsou to náklady, které nemůžeme přímo přiřadit k danému výkonu (např. osvětlení, vytápění budovy, mzda účetní), pro výpočet nepřímých nákladů na kalkulační jednici jsou používány tzv. rozvrhové základny. (Král, 2010; Mruzková, 2006)

2.4.4 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Náklady jsou klasifikovány do konkrétních vnitropodnikových útvarů, kde probíhá určitá činnost. Jde o náklady interní, druhotné a složené. Za vznik a výši nákladů nesou zodpovědnost pracovníci daného odpovědnostního střediska. Odpovědnostní středisko se váže k ekonomické struktuře podniku a ta navazuje na organizační strukturu, ve které jsou zobrazení vedoucí pracovníci a jejich pravomoci, odpovědnosti.

Odpovědnostní střediska členíme na:

- **nákladové** – středisko má daný rozpočet, který se porovnává se skutečností, vedoucí pracovníci se snaží o úsporu nákladů,
- **výnosové** – středisko ovlivňuje výši výnosů z prodeje, maximalizuje prodej, má snahu o úsporu režijních nákladů,
- **rentabilní** – středisko odpovídá za výnosy, náklady a pracovní kapitál, ovlivňuje výši zásob,
- **ziskové** – středisko odpovídá za náklady, výnosy a zisk,
- **investiční** – středisko odpovídá za pořizování investic, náklady, výnosy a vázaný kapitál na toto středisko,
- **výdajové** – odpovídá za výdaje, které mají podniku přinést v budoucnu prospěch.

Odpovědnostní středisko je nutné vymezit:

- středisko má danou činnost a můžeme vyjádřit jeho náklady a výnosy,
- všechny výkony, které jsou předávány jiným vnitropodnikovým útvarům, jsou identifikovány a oceněny vnitropodnikovými cenami,
- středisko má vymezeny pravomoci a odpovědnosti. (Král, 2010; Mruzková, 2006)

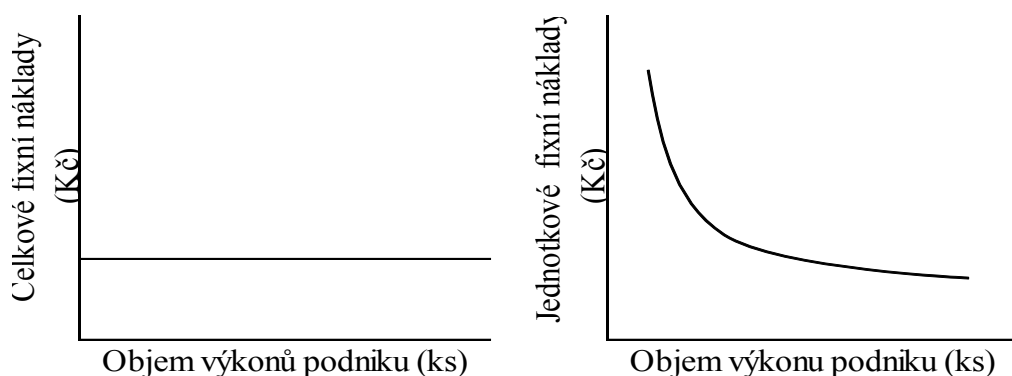
Pro potřeby rozhodování a zhodnocování budoucích variant podnikání se náklady člení podle závislosti na objemu výkonů na variabilní a fixní, dalšími jsou náklady relevantní, irrelevantní, rozdílové, oportunitní, utopené a vázané k rozhodnutí. (Král, 2010)

2.4.5 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Poskytuje informace o budoucím vývoji nákladů při změně objemu výkonů. Je nástrojem manažerského účetnictví, cílem je analýza chování nákladů při různém objemu výkonů. **Náklady členíme na tři skupiny:**

- **variabilní náklady** – měnící se při změně objemu výkonů, které dále členíme na:
 - **proporcionální variabilní náklady** – mění se přímo úměrně se změnou objemu výkonů (např. spotřeba přímého materiálu),
 - **podproporcionální variabilní náklady** – jejich absolutní výše roste pomaleji než růst objemu výkonů (např. spotřeba pomocného materiálu – mazadel, olejů),
 - **nadproporcionální variabilní náklady** – jejich absolutní výše roste rychleji než růst objemu výkonů (např. růst mezd z přesčasových hodin),
- **fixní náklady** – neměnicí se při změně objemu výkonů, které dále členíme na:
 - **absolutně fixní náklady** – jejich celková výše se nemění při změně objemu výkonů, dále je členíme na:
 - **jednorázové náklady** – vznikají před zahájením vlastní činnosti (např. nákup výrobní linky, licence),
 - **průběžné náklady** – náklady se opakují v intervalech (např. nájemné haly, odpisy strojů),
 - **fixní náklady měnící se skokem** – mění se pouze v rámci určitého objemu výkonů, po překročení hranice objemu výkonů se mění skokem (např. vyšší výrobní kapacita vyžaduje nové stroje, výrobní halu). (Mruzková, 2006; Popesko, 2009)

Celkové fixní náklady zůstávají konstantní při změně objemu výkonů, ale průměrné fixní náklady připadající na jednotku výkonu s růstem objemu výkonů klesají. Jde o tzv. degeneri fixních nákladů. (Popesko, 2009)



Obr. 2.2 Celkové a jednotkové fixní náklady

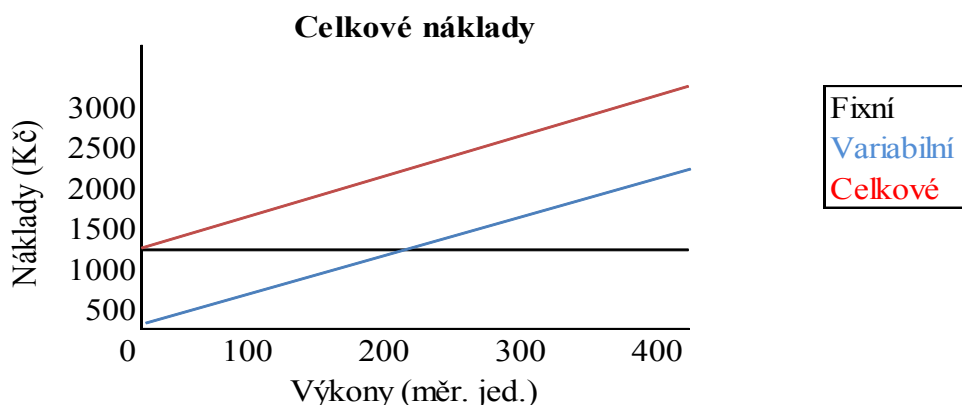
Zdroj: Popesko (2009, s. 40)

- **smíšené náklady** – obsahují složku fixní i variabilní (např. spotřeba elektrické energie pro vrtačku při výrobě výrobku je náklad variabilní a na osvětlení dílny je náklad fixní), smíšenými náklady jsou i náklady celkové, které vyjadřuje **lineární funkce**:

$$CN = FN + vn \cdot Q \quad (2.1)$$

(CN – celkové náklady, FN – celkové fixní náklady, vn – variabilní jednotkové náklady, Q – množství výkonů). (Mruzková, 2006; Popesko, 2009)

Graf 2.1 Celkové náklady



Zdroj: Mruzková (2006, s. 58)

„Z grafu je patrné, že celkové náklady při nulovém objemu výkonů se rovnají celkovým fixním nákladům. Současné přímka celkových nákladů je rovnoběžná s přímkou celkových variabilních nákladů,“ jak tvrdí Mruzková (2006, s. 58).

2.4.6 Bod zvratu – použití členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů v praxi

Jaká budou rozhodnutí o objemu výkonů, nákladech a zisku, zjistíme pomocí tzv. úloh CVP (Costs-náklady, Volume-objem a Profit-zisk), pro které je typický základní výpočet o bodě zvratu. Bod zvratu znázorňuje množství prodaných výkonů, které pokrývají úhradu fixních a variabilních nákladů. Podnik v tomto bodě nedosahuje ztráty ani zisku.

Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku neboli marže se vypočte odečtením variabilních jednotkových nákladů od ceny výkonu.

$$m = p - vn \quad (2.2)$$

(m – jednotková marže, p – cena výkonu, vn – variabilní jednotkové náklady)

Celková marže je tvořena všemi výkony v podniku a vypočte se odečtením celkových variabilních nákladů od celkových tržeb.

$$M = T - VN \quad (2.3)$$

(M – celková marže, T – celkové tržby, VN – celkové variabilní náklady)

Bod zvratu potom zjistíme podílem celkových fixních nákladů a jednotkových marží.

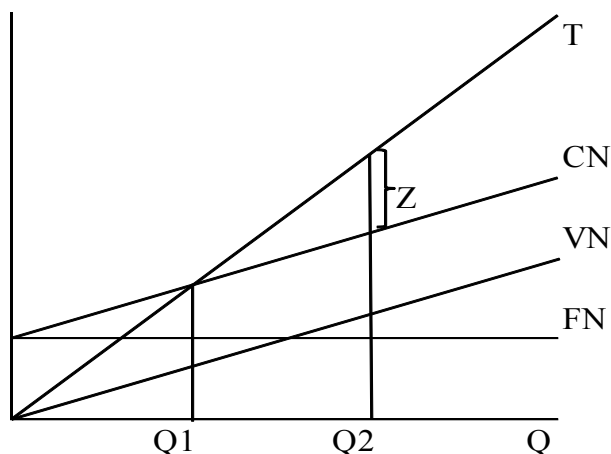
$$BZ = \frac{FN}{p-vn} \quad (2.4)$$

(BZ – bod zvratu, FN – celkové fixní náklady, p – cena výkonu, vn – variabilní jednotkové náklady)

Výpočet bodu zvratu, kde marže kryje požadovaný zisk, zjistíme, když k celkovým fixním nákladům připočteme požadovaný zisk.

$$BZ = \frac{FN+Z}{p-vn} \quad (2.5)$$

(BZ – bod zvratu, FN – celkové fixní náklady, Z – požadovaný zisk, p – cena výkonu, vn – variabilní jednotkové náklady). (Král, 2010; Popesko, 2009)



T - výnosy z prodeje

CN - celkové náklady

VN - variabilní náklady

FN - fixní náklady

Z - žádoucí úroveň zisku

Q1 - objem prodaných výkonů, zajišťující dosažení bodu zvratu

Q2 - objem prodaných výkonů, zajišťující žádoucí úroveň zisku

Q - objem výkonů

Obr. 2.3 Grafické znázornění bodu zvratu, rozpočtované úrovně zisku a marže

Zdroj: Král (2010, s. 84)

2.4.7 Relevantní a irelevantní náklady

O budoucích nákladech rozhodujeme na základě odhadů nákladů pro zvažované varianty. Porovnáním nákladů různých variant získáme informace, které náklady jsou danou variantou ovlivnitelné a které ovlivnitelné nejsou. **Členíme je na dvě skupiny:**

- **irelevantní náklady** – jsou to náklady, které se nemění s rozhodnutím pro jinou variantu (např. pojištění stroje bude neměnné, když bude využíván na 50 % nebo na 100 % výkonu), **k irelevantním nákladům řadíme:**
 - **náklady utopené** (umrtvené) – které představují náklady vynaložené v minulosti, které v budoucnosti nelze změnit, jediné v případě opačně působícího investičního rozhodnutí, vznikají před počátkem výrobní činnosti, vznik výdaje a vyjádření nákladu jsou od sebe časově vzdáleny (např. odpisy dlouhodobého majetku – výdaj vznikne před začátkem výrobní činnosti, ale do nákladů se odpisy promítnou až v rámci několika let),

- **relevantní náklady** – jsou to náklady, které se mění s rozhodnutím pro jinou variantu (např. údržba stroje každý den ponese vysoké a možná i zbytečné náklady, ale údržba stroje každý měsíc ponese náklady nižší a přiměřené), **relevantní náklady dále členíme na:**

- **rozdílové náklady** – jsou vyjádřeny rozdílem nákladů před rozhodnutou změnou a po její realizaci, vypočteme je pomocí rovnice:

$$CRN = N_2 - N_1 \quad (2.6)$$

(CRN – celkové rozdílové náklady, N_2 – náklady po realizaci změny, N_1 – náklady před změnou),

- **přírůstkové náklady** – jsou vyjádřeny rozdílem nákladů před rozhodnutou změnou a po její realizaci, kde přírůstek nákladů vzniká pouze přírůstkem objemu výkonů, představují ho tedy náklady měnící se při změně objemu výkonů – náklady variabilní, k porovnání změn používáme tzv. **marginální náklady**, které představují přírůstek nákladů vlivem zvýšení výroby o jednu jednotku výkonu,
- **imputované náklady** (připisované) – jsou náklady, které v širších souvislostech ovlivňují výsledky podniku daného rozhodnutí (např. pořízení nové linky sebou nese náklady na zaškolení pracovníků),
- **odložené náklady** – ovlivňují podnik v dlouhodobém časovém horizontu a důsledky rozhodnutí jsou obtížně vyčíslitelné (např. úvahy o myšlenkách odběratelů, kteří zjistili, že daný výrobek mohou koupit za určitých podmínek mnohem levněji než za cenu na daném trhu). (Král, 2010; Mruzková, 2006)

2.4.8 Oportunitní náklady

Představují náklady, které jsou připisovány „ušlému výdělku“ z neuskutečněné příležitosti. Jedná se o ocenění důsledků v souvislosti s přijatým rozhodnutím určité varianty. Nejsou to náklady skutečné, nýbrž náklady fiktivní. Významné jsou především proto, že umožňují oceňovat účelné využití ekonomických zdrojů. **Patří zde zejména:**

- **kalkulační úroky** – představují úroky placené, kdyby podnik využíval cizí kapitál (např. úvěr), nebo úroky inkasované, kdyby podnik investoval vlastní kapitál (např. do termínovaných vkladů),

- **kalkulační rizika** – představují náklady, které by vznikly v důsledku různých škod (např. náhlé snížení ceny majetku, zvýšená zmetkovost a s tím spojené bezplatné opravy v záruční době, ztráta způsobená změnou kurzu),
- **kalkulační nájemné** – podnik by nepřišel o ušlý zisk, kdyby své nevyužité prostory pronajímal. (Král, 2010; Mruzková, 2006)

„Z kategorie oportunitních nákladů vycházejí metody čisté současné hodnoty, čisté budoucí hodnoty, indexu rentability a vnitřního výnosového procenta, používané při rozhodování o dlouhodobých investičních projektech,“ jak tvrdí Král (2010, s. 89).

2.4.9 Náklady vázané k rozhodnutí

Využívány jsou zejména ve strategickém rozhodování. Jejich vznik je v budoucnosti a zakládá se na rozhodnutí v dnešní době. Tyto náklady jsou spojovány hlavně s vývojem a konstrukčním řešením výrobků, které vymezují budoucí výši jejich nákladů. Empirické průzkumy dokazují důležitost těchto nákladů a bylo zjištěno, že ve vývojové a přípravné fázi vzniká asi 80-85 % nákladů z celkových nákladů vynaložených za dobu životnosti výrobku, a osmi až desetinásobně se mohou reprodukovat efektivně vynakládané náklady ve vývoji a přípravě výrobku po jeho dobu životnosti. Pomocí této kategorie nákladů můžeme hodnotit přínosy z vývojových a předvýrobních činností podniku. (Král, 2010)

2.4.10 Členění nákladů z pohledu daně z příjmů

Podle zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., dále jen zákon o daních z příjmu, se za výdaje (náklady) považují takové, které byly vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Rozdělit je můžeme na daňově uznatelné a daňově neuznatelné:

- **daňově uznatelné náklady** – jsou to náklady, o které si můžeme snížit základ daně z příjmů (např. spotřeba základního materiálu, odpisy dlouhodobého majetku, spotřeba energií a pohonných hmot, cestovné, telekomunikační služby, nájemné, ochranné pracovní pomůcky atd.),
- **daňově neuznatelné náklady** – jsou to náklady, o které si musíme navýšit základ daně po jeho základním výpočtu.

Základ daně se obecně vypočte rozdílem mezi výnosy a náklady a přičtením nákladů daňově neuznatelných.

$$\text{Základ daně} = \text{výnosy} - \text{náklady} + (\text{daň. neuzn. náklady}) \quad (2.7)$$

Mezi daňově neuznatelné náklady řadíme především vyplacené podíly na zisku, zvýšení základního kapitálu, manka a škody přesahující náhrady od pojišťovny, reprezentaci, příspěvky zaměstnavatele zaměstnancům na kulturní a sportovní akce, nezaplacenou daň z nemovitostí a daň z převodu nemovitostí, sociální náklady individuálního podnikatele atd. (Marková, 2012)

2.5 Členění výnosů

Stejně důležité, jako členění nákladů, je i členění výnosů. Při práci s výnosy zjišťujeme a plánujeme výsledek hospodaření, sestavujeme cenové kalkulace, porovnáváme skutečné výnosy s plánovanými a zjišťujeme odchylky a jejich příčiny vzniku. (Mruzková, 2006)

2.5.1 Externí a interní výnosy

Externí (odbytové) výnosy představují výnosy za prodané výkony. Členíme je do různých skupin na syntetických účtech v šesté účtové třídě – podle druhů:

- **výnosy z vlastních výkonů a prodeje zboží** – můžeme je dále členit podle jednotlivých skupin či druhů výrobků, odběratelů atd.,
- **změna stavu zásob vlastní výroby** – představuje úbytky a přírůstky vlastních výrobků, polotovarů a nedokončené výroby,
- **aktivace** – materiálu, zboží, vnitropodnikových služeb, dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, které byly vytvořeny ve vlastní režii podniku,
- **jiné provozní výnosy** – jedná se o výnosy z prodeje materiálu, dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, ze smluvních pokut a úroků z prodlení a ostatní provozní výnosy,
- **finanční výnosy** – jde zejména o kurzové zisky, úroky, výnosy z prodeje dlouhodobého a krátkodobého finančního majetku a výnosy z prodeje cenných papírů,
- **mimořádné výnosy** – jsou to např. úhrady škod od pojišťoven. (Hradecký, 2008)

Interní výnosy představují výnosy vnitropodnikové, mezi jednotlivými útvary a středisky. Jsou oceňovány vnitropodnikovými cenami, které se stanovují pro každý druh interního výkonu. Podrobně se jimi zabývají pracovníci specializovaní na manažerské účetnictví.

- **Ve výrobním středisku sledují** – převod režijních nákladů do nákladů výkonů, které výrobní středisko vytvořilo;

- Ve **správním středisku** sledují – převod režijních správních nákladů vnitropodnikového výkonu, převod sankčních interních nákladů;
- **Obslužná střediska** – dodávají vnitropodnikové výkony dalším útvarům a jedná se o výkony opravářské, údržbářské, dopravní, energetické atd. (Hradecký, 2008)

2.5.2 Členění výnosů ve vztahu ke změně objemu prodaných výkonů

Pomocí **variabilních výnosů** můžeme sledovat množství prodaných výrobků a služeb. Mohou mít podobu **proporcionálních (lineárních) výnosů** v krátkém období za podmínky stálých cen. **Podproporcionální výnosy** vznikají při prodeji výkonů, které překročí určitou hranici prodaného množství při poskytnutí slevy. **Fixní výnosy**, tedy výnosy, které nejsou závislé na objemu prodaných výkonů, značíme jako paušály (např. výnosy z pronájmu skladovacích prostor, jde o stálé výnosy nezávislé na objemu prodaných výrobků a služeb). **Smišené výnosy** jsou pak výnosy celkové, které se skládají z části fixních výnosů (paušálů) a z části variabilních výnosů, které jsou závislé na objemu prodaných výkonů. (Mruzková, 2006)

2.5.3 Relevantní a irelevantní výnosy

Irelevantní výnosy – jsou to výnosy, které zůstávají neměnné přijetím jiné alternativy (např. vnitropodnikové výnosy výkonů správní režie).

Relevantní výnosy – jsou to výnosy, které se mění s přijetím jiné alternativy (např. rozhodnutí vstoupit na nový trh může zapříčinit zvýšení výnosů z prodeje výkonů). Mezi relevantní výnosy řadíme především:

- **rozdílové výnosy** – jsou rozdílem mezi skutečnou výší výnosů po realizaci alternativy a plánovanou výší výnosů před realizací alternativy, celkové rozdílové výnosy vypočteme pomocí rovnice:

$$CRV = V_2 - V_1 \quad (2.8)$$

(CRV – celkové rozdílové výnosy, V_2 – výnosy po realizaci alternativy, V_1 – výnosy před realizací alternativy),

- **přírůstkové výnosy** – jsou vyjádřeny rozdílem výnosů před rozhodnutou alternativou a po její realizaci, kde přírůstek výnosů vzniká pouze přírůstkem objemu výkonů, představují ho tedy výnosy měnící se při změně objemu výkonů – výnosy variabilní, k porovnání změn používáme tzv. **marginální výnosy**, které představují přírůstek výnosů vlivem zvýšení výroby o jednu jednotku výkonu,

- **imputované výnosy** (připisované) – jsou to výnosy, které vznikají v souvislosti s danou rozhodnutou alternativou navíc (např. rozhodnutí o prodeji výrobků s dárkem, může nalákat více zákazníků a k obvyklým výnosům přibudou další, související s touto alternativou prodeje). (Mruzková, 2006)

2.5.4 Členění výnosů z pohledu daně z příjmů

Pro podnik i jednotlivce je důležité vědět, jak výnosy (příjmy) charakterizuje zákon o daních z příjmů a jak je členit při sestavování daňového přiznání. Rozdělit je můžeme na výnosy (příjmy) daňové a výnosy (příjmy) nedaňové.

Výnosy (příjmy) daňové – pro výpočet daně z příjmů **právnických osob** se za výnosy (příjmy) považují ty, které jsou získány veškerou činností právnické osoby a nakládání s veškerým jejím majetkem podle § 18 zákona o daních z příjmů.

Pro výpočet daně z příjmů **fyzických osob** se výnosy (příjmy) rozumí – příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky podle § 6, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7, příjmy z kapitálového majetku podle § 8, příjmy z pronájmu podle § 9 a ostatní příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů.

Výnosy (příjmy) nedaňové – jsou to ty výnosy (příjmy), které jsou osvobozené a výnosy (příjmy), které nejsou předmětem daně z příjmů.

Na **právnické osoby** se vztahují například tato **osvobození** – výnosy, příjmy a příspěvky registrovaných církví, příjmy Fondu dětí a mládeže, příjmy z pronájmu nemovitostí, uměleckých děl, výnosy z cenných papírů, které jsou součástí nadačního jmění, příjmy z ocenění v kulturní oblasti a další podle § 19 o daních z příjmů.

Předmětem daně pro právnické osoby nejsou například – příjmy získané darováním nebo zděděním nemovitosti nebo movitého předmětu, některé příjmy z činnosti Správy úložišť radioaktivních odpadů, příjmy přiznané Evropským soudem, pro poplatníky, kteří nejsou založeni k podnikání, jsou to příjmy z jejich hlavní činnosti, z dotací a příspěvků, z úroků z běžného účtu a další podle § 18 o daních z příjmů.

Osvobození vztahující se na fyzické osoby mohou být například – příjmy z prodeje nemovitostí za určitých podmínek, příjmy z prodeje movitých předmětů, příjmy z nemocenského a důchodového pojištění, stipendia, odměny za odběr krve a další podle § 4 zákona o daních z příjmů. Osvobozeny jsou dále příjmy z příležitostných činností nepřesahující 20.000 Kč, příjmy včelařů, které nesmí překročit 40 včelstev, kdy na jedno

včelstvo se vztahuje částka 500 Kč, příjmy z výher ze sázek a loterií podle § 10 zákona o daních z příjmů.

Předmětem daně pro fyzické osoby nejsou například – půjčky a úvěry, příjmy, které souvisí se změnami společného jmění manželů, příjmy přiznané Evropským soudem, příjmy v podobě stravy a ubytování au-pair v zahraničí i v tuzemsku a další podle § 3 zákona o daních z příjmů. Předmětem daně dále nejsou např. cestovní náhrady pro zaměstnance, hodnota pracovního oblečení a obuvi, přijaté zálohy zaměstnancem pro účely vydání jménem zaměstnavatele a přijaté náhrady za opotřebení vlastních pomůcek potřebných pro práci podle § 6 zákona o daních z příjmů. (Marková, 2012)

3 Tradiční a moderní formy rozpočetnictví

3.1 Obecná charakteristika rozpočetnictví

Rozpočetnictvím lze vyjádřit a formulovat cíle, které jsou hodnotově vyjádřeny. Strategické, dlouhodobé cíle jsou vymezeny podnikovou politikou. Samotný rozpočet je pak výstupem rozpočtování. Rozpočetnictví však předchází proces plánování, který chápeme jako formulaci cílů a stanovení cest, jak těchto cílů dosáhnout. Plán je výstupem plánování a cíle v něm jsou vyjádřeny věcně a naturálně. (Král, 2010)

Plány a rozpočty jsou v podniku využívány jako vnitřní nástroj, kterým management stanovuje své vlastní cíle. Podnikové plány a rozpočty by měly být vázány na vnější okolí a na trh. S vnějším okolím a trhem je nejvíce spjat plán prodeje. Ostatní plány se od plánu prodeje odvíjejí. Jsou-li změněny vnější podmínky, plány a rozpočty jsou flexibilně měněny.

Plány a rozpočty jsou sestavovány strategicky, to je na období dvou až pěti let, takticky, tedy na období jednoho roku a operativně, čili na období, které je kratší než jeden rok. Základním obdobím v rozpočetnictví je jeden rok. Tento rok většinou odpovídá roku účetnímu, pokud se neshoduje s rokem kalendářním. V podniku a jeho řízení jsou sestavovány i kratší rozpočty, které mohou být na období jednoho měsíce, čtvrtletí atd. U rozpočtování krátkodobého charakteru se využívá tzv. klouzavých rozpočtů, kterými se aktualizuje následující měsíc a rozšíří se o další období tak, aby délka základního období např. čtvrtletí byla zachována. Vhodné použití klouzavého rozpočtu je při sestavování např. rozpočtu peněžních toků. (Mruzková, 2006)

Rozpočetnictví navazuje na finanční účetnictví, kde je sestavován hlavní rozpočet. Hlavní rozpočet je tvořen rozpočtovou rozvahou, výsledovkou a rozpočtem peněžních toků. (Mruzková, 2006) Rozpočtová rozvaha zahrnuje plánovaný majetek, závazky a vlastní jmění podniku v obvyklém členění. Rozpočtová výsledovka zahrnuje plánované náklady a výnosy a také tvorbu plánovaného zisku nebo ztráty v běžném členění. Rozpočet peněžních toků zahrnuje plánované příjmy a výdaje a jeho hlavním úkolem je zabezpečit likviditu podniku. (Petřík, 2009)

Rozpočtem jsou stanoveny náklady na čas a objem aktivity firmy a jejích vnitropodnikových složek. Rozpočetnictví navazuje na stanovené úkoly firmy. (Lazar, 2012)

3.1.1 Principy v rozpočtnictví

Rozpočty jsou připravovány v podniku pro jednotlivá oddělení, funkce a aktivity. Spojují tak provozní činnost podniku s jeho plánovanými cíli. **Rozpočtnictví je založeno na těchto hlavních principech:**

- rozpočty jsou provázány mezi odděleními, funkcemi a aktivitami podniku a jsou slučitelné s jeho strategickými, taktickými a operativními cíli, všechny jednotlivé rozpočty jsou zahrnuty v jednom hlavním rozpočtu, který je hlavním dokumentem pro řízení a kontrolu v podniku,
- tvorba rozpočtů si vyžaduje efektivní komunikaci mezi osobami navrhujícími a tvořícími tyto rozpočty, komunikace je důležitá mezi všemi manažery a vedoucími pracovníky na všech stupních vedení,
- nutnost stanovení odpovědností pracovníků a pravomocí manažerů za ty rozpočty či položky, které jim byly přiděleny a zároveň nutnost nastavení limitů a sankcí,
- sloučení cílů s motivací předpokládá, že pracovníci vytvoří efektivní rozpočet,
- měření a zhodnocení výkonnosti pracovníků a manažerů se měří podle toho, jak dodrželi daný rozpočet, kontrolní funkce rozpočtu ukáže dodržení či překročení nastavených limitů. (Petřík, 2009)

Pro efektivní proces rozpočtování je důležité znát jasně definované dlouhodobé cíle podniku, mít vhodnou, flexibilní organizační strukturu, mít výkonný účetní systém, který je schopný generovat sestavy dat různým oddělením a osobám a být schopen pružně reagovat na trh a aktualizovat položky rozpočtu, které reagují na změny vnějších podmínek. (Petřík, 2009)

3.1.2 Cíle rozpočtu

Hlavními cíli rozpočtu jsou:

- zabezpečit, aby náklady byly vynakládány hospodárně, podle toho, kde vznikly a kdo je za ně odpovědný, náklady by měly být snižovány ve všech složkách,
- racionálně stanovit výši nákladů v kalkulacích výkonů, předběžné kalkulace jsou sestaveny z údajů z rozpočtu, tímto je zajištěno řízení hospodárnosti podle výkonů,
- kontrolovat plnění rozpočtu dle dílčích činností nebo dle vnitropodnikových útvarů, kontrola rozpočtu zahrnuje porovnání hodnot skutečných a rozpočtovaných, zhodnocení vzniklých odchylek, zjištění jejich vzniku a odpovědnosti za ně,

- zachytit náklady a výnosy v plánovaném vývoji,
- působit na obchodní činnost podniku a zajistit co nejlepší marketingovou politiku. (Mruzková, 2006)

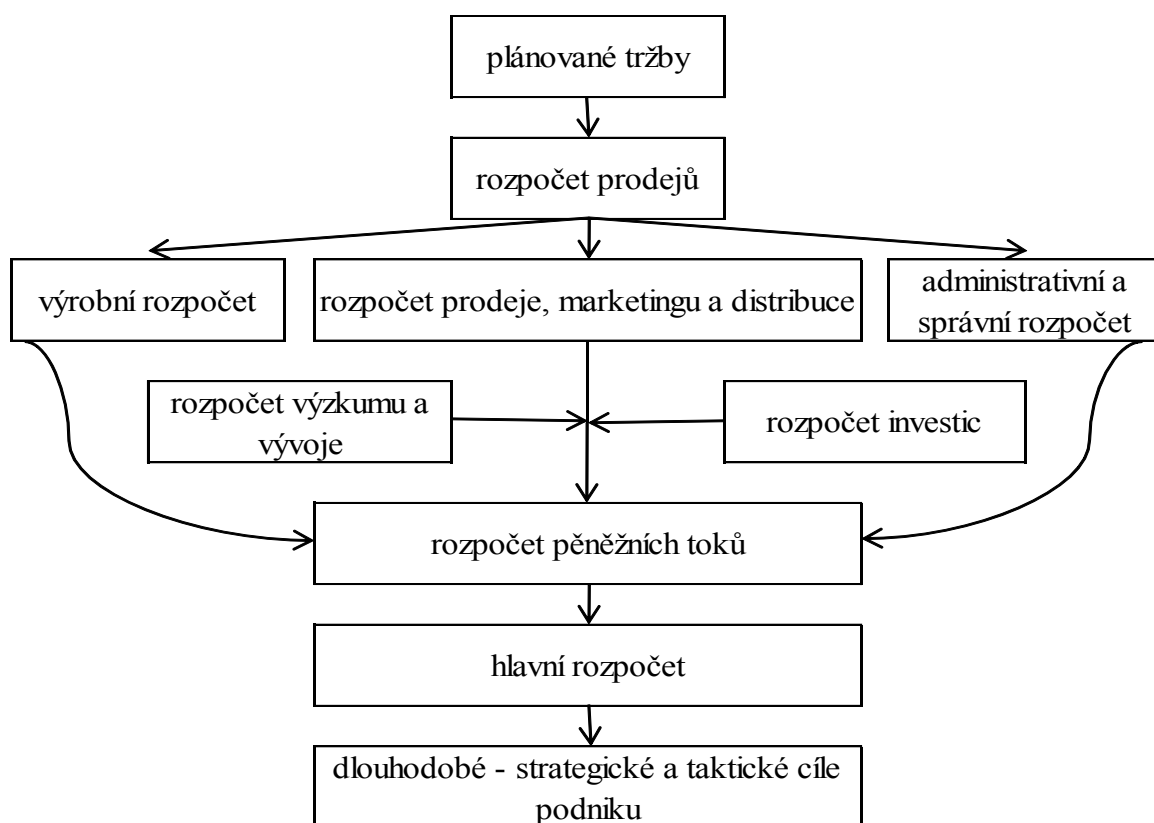
3.1.3 Druhy rozpočtů

V typické výrobní společnosti jsou rozpočty rozděleny na rozpočet výroby, prodeje, administrativy a správy, vědy a výzkumu a investic. Mezi další druhy rozpočtů patří rozpočty jednoduché a dílčí a komplexní sumarizované rozpočty.

Rozpočet výroby se skládá z nákladů na materiál, práci a z výrobní režie. Rozpočet výroby je úzce spjat s rozpočtem prodeje a s rozpočtem zásob a hotových výrobků. Jako první je stanoven objem prodeje na základě očekávaných budoucích prodejů výrobků a služeb. Tento odhad je ovlivněn mnoha faktory (např. cenovou politikou, trendy, chováním spotřebitelů, konkurencí, ekonomickou stabilitou, inflací atd.). Rozpočet výroby, zásob a hotových výrobků představuje náklady na jednotlivé výrobky a zapadají do rozpočtu prodeje. Takto sladěné rozpočty umožňují efektivně plánovat, řídit a kontrolovat výrobní kapacitu podniku.

Rozpočet administrativy a správy je tvořen tzv. nevýrobní, nepřímou režíí. Nákladové položky rozpočtu by měly být rozděleny podle účelu. Náklady na administrativní činnost a správu bývá mnohdy obtížné přiřadit k výnosům za jednotlivé výrobky a služby. Pravidelnou kontrolou nepřímých nákladů je dosaženo ziskovosti podniku i případech poklesu tržeb. Včas se dají náklady na administrativu a správu snížit nebo se může upravit zisková marže. Často bývá rozpočet na administrativu a správu sestavován jako rozpočet flexibilní a přírůstkový odvozený z minulého období.

Rozpočty vědy a výzkumu a investic jsou většinou nezávislé na produkci a tržbách za dané období a nejsou plánovány podle minulého období. Tvorba a objem těchto rozpočtů závisí na vývojové, výzkumné a investiční politice podniku, která má dlouhodobý a strategický charakter. Velikost rozpočtů vědy a výzkumu a investic bývá spjata s mírou zisku podniku. Neznamená to však, že když je podnik ztrátový, že by neinvestoval a nerozvíjel nové technologie a výrobky. Vždy jsou důležitá rozhodnutí manažerů zakládající se na zkušenostech, znalostech, intuici, odhadech trendů a odvaze. Rozpočty na vědu a výzkum a na investice jsou ovlivňovány strategickými a taktickými rozhodnutími. (Petřík, 2009)



Obr. 3.1 Struktura souhrnného rozpočtu

Zdroj: Petřík (2009 - vlastní zpracování)

3.1.4 Fáze při sestavování rozpočtů

Tvorba rozpočtů je velice náročná na čas. Obvykle se rozpočty začínají tvořit čtyři měsíce před koncem roku. **Rozpočtový proces se nejčastěji skládá z těchto čtyř fází:**

- **příprava rozpočtů** – tato fáze zahrnuje sběr informací a dat, které jsou potřebné pro tvorbu rozpočtů, vedení podniku určí rozpočtové priority, podle kterých se řídí pracovníci jednotlivých útvarů a na základě těchto priorit tvoří návrhy pro tvorbu rozpočtů, které jsou s vedením konzultovány,
- **sestavení rozpočtu** – v této fázi jsou tvořeny jednotlivé základní rozpočty a souhrnné podnikové rozpočty, základní rozpočty jsou zkontrolovány vedením a mohou být i vráceny pro doplnění či opravu jednotlivým útvarům, těsně před koncem roku vedení schválí rozpočet na příští rok,
- **kontrola plnění rozpočtu a identifikace odchylek** – zde se průběžně srovnávají hodnoty skutečné s hodnotami rozpočtovanými a identifikují se vzniklé odchylky, tato kontrola probíhá v běžném rozpočtovaném období i po jeho skončení,

- **odstranění odchylek** – tato fáze se zabývá odstraňováním negativních dopadů vzniklých odchylek, jsou přijímány opatření, která slouží k eliminaci vzniku odchylek v budoucnosti. (Popesko, 2009)



Obr. 3.2 Průběh rozpočtovacího procesu

Zdroj: Popesko (2009, s. 201)

3.1.5 Kontrola plnění rozpočtů

Kontrola plnění rozpočtů spočívá ve srovnávání skutečných hodnot s hodnotami rozpočtovanými. Analyzují se a kvantifikují se vzniklé odchylky. Důležité je zjistit příčiny vzniku odchylek a také, kdo je za jejich vznik odpovědný. Snadnější kontrola probíhá u krátkodobých rozpočtů a naopak obtížněji měřitelné jsou odchylky u rozpočtů delšího charakteru. Krátkodobá, operativní kontrola může probíhat např. u rozpočtu peněžních toků takzvaným krátkodobým klouzavým rozpočtováním. Rozvaha či výsledovka se kontroluje zpravidla v delším časovém odstupu např. čtvrtletně. (Král, 2010)

Existují tři typy rozpočtů, se kterými se můžeme setkat při zjišťování odchylek:

- **absolutní rozpočet** – tento druh rozpočtu se používá u hodnot, které nejsou závislé na objemu výroby nebo u hodnot, které jsou těžko měřitelné, kontrola je zaměřena např. na režijní náklady finančního či personálního oddělení,
- **lineárně přepočtený rozpočet** – původní rozpočet je přepočten na skutečný objem aktivity např. na skutečný objem vyrobených nebo prodaných výrobků, využívá se v případech, když hodnocená veličina souvisí s růstem nebo poklesem výkonů v podniku

a když je kontrola zaměřena na lepší nebo horší využití kapacity stávajících ekonomických zdrojů,

- **variantně přepočtený rozpočet** – přepočet rozpočtu respektuje závislost dané veličiny k objemu aktivity podniku, kontrola je prováděna v případech těch veličin, které jsou ovlivňovány vývojem podnikatelské aktivity, vývojem objemu výkonů. (Král, 2010)

Vzniklé odchylky dělíme na tyto čtyři základní typy:

- **odchylky kvalitativní** – jde o rozdíl mezi skutečnou a rozpočtovanou cenou, mzdou a jinou oceněnou veličinou,
- **odchylky kvantitativní** – jde o rozdíl mezi skutečnou a rozpočtovanou naturální spotřebou, jde o veličiny mající věcnou podstatu např. prodané výrobky,
- **odchylky sortimentní** – jde o rozdíl mezi skutečným a rozpočtovaným sortimentním složením prodávaných a nakupovaných výkonů,
- **odchylky z úspornosti a výtěžnosti** – jde o odchylky vznikající vynakládáním ekonomických zdrojů. (Král, 2010)

„Jejich kvantifikace se přitom neomezuje jen na hodnotové vyjádření. Svůj význam má např. i procentní kvantifikace (např. u vyjádření vývoje podílu na trhu), indexní hodnocení rozpočtované a skutečně dosažené struktury (např. u vývoje jednotlivých složek pracovního kapitálu firmy) a další,“ jak tvrdí Král (2010, s. 312).

3.2 Tradiční formy rozpočetnictví

Tradiční sestavování rozpočtů je většinou velice zdoluhavé a náročné. V podniku se provádí pravidelně a často podléhá určitým stereotypům. Jednicové náklady a výnosy se odvíjí od plánu výroby a od plánu odbytu, vše závisí na správném odhadu poptávky pro budoucí období. Režijní náklady bývají většinou na objemu výkonů nezávislé a mají fixní charakter. Základem pro sestavení rozpočtu režijních nákladů bývají hodnoty těchto položek z minulého období, které se podle potřeby mění a doplňují. Indexováním se pak jednotlivé položky zvyšují nebo snižují např. nárůst režijních nákladů o 2 % oproti minulému období. (Popesko, 2009)

Rozpočet v tradičním pojetí představuje neměnný, statický dokument. V dnešní době, kdy přicházejí rychlé změny uvnitř a vně podniku, se stává, že informace, podle kterých byl

rozpočet sestaven, se stanou neaktuálními dřív, než rozpočet vůbec začne platit. Tvorba rozpočtů je velice pracná a nákladná, zapojuje se do ní spousta manažerů a pracovníků, kteří provádějí rutinní operace a výpočty. Výsledný rozpočet pak obsahuje řadu nedostatků a jako nástroj řízení nemůže zcela plnit svou funkci. **Mezi základní nedostatky tradičního rozpočtování patří:**

- **strnulost** – rozpočty nejsou schopné pružně reagovat na neočekávané změny, ve schváleném rozpočtu nejsou přípustné žádné změny v průběhu období, v krátké době dochází ke ztrátě aktuálnosti daného rozpočtu příčinou odlišného vývoje skutečnosti a plánu,
- **stereotypy v myšlení a v organizaci** – v tradičním rozpočetnictví jsou podporovány zastaralé stereotypy myšlení a organizace, nemůže docházet ke změnám např. předávání odpovědnosti na nižší organizační stupně,
- **roční cyklus podle finančního výkaznictví** – rozpočty jsou sestavovány podle základních výkazů, tedy podle rozvahy a výsledovky, v rychle se měnícím prostředí je pro podniky tento cyklus nevhodný,
- **neprovázanost rozpočtů** – ve firmách jsou sestavovány různé plány a rozpočty pro různé činnosti v odlišných časech a často se stává, že společně netvoří jeden celek,
- **orientace na výsledek** – orientace plánů a rozpočtů je často směřována k výsledku než k příčinám a důsledkům mezi ukazateli měřícími firemní procesy, cílové hodnoty nebývají dostatečně odůvodněny,
- **potlačování využití příležitostí** – v podnikových útvarech si pracovníci brání své činnosti a nevyužívají možnosti spojení sil s ostatními a tím vyjednávají např. lepších podmínek u dodavatelů, lepší využití zařízení a další. (Popesko, 2009)

3.2.1 Druhy rozpočtů v tradiční formě rozpočetnictví

Základními druhy rozpočtů jsou:

Pevný rozpočet – obvykle se stanovuje u režijních nákladů, které nejsou závislé na objemu výkonů útvaru. Útvar nebo středisko nesmí překročit výši rozpočtu. Nejčastěji se pevný rozpočet používá u správních středisek např. ekonomický úsek, personální úsek, úsek vývoje a další. Jsou to útvary, které mají stálý rozsah své činnosti. (Hradecký a kolektiv, 2008)

U pevných rozpočtů často vzniká problém s jejich plněním. Na začátku roku se stává, že rozpočet ještě není přesně stanoven a jsou zde rizika, která ohrožují plnění rozpočtu v průběhu roku. Manažeři proto na začátku roku šetří výdaji, aby neohrozili plnění rozpočtu v rámci celého roku. Naopak na konci roku se rozhodují, na co se ještě vynaloží zbylé prostředky, aby byl rozpočet splněn bez zbytku. Tyto jevy jsou typické především pro neziskové organizace a organizace veřejné správy, ale rysy tradičního rozpočtování jsou využívány i v soukromém podnikání. (Popesko, 2009)

Indexní (přírůstkový) rozpočet – je tradiční způsob sestavování rozpočtů, který vychází z dat opřených o minulost. Při sestavování rozpočtu se tato data upraví o procentní podíl, který zahrnuje změny cen, změny rozpočtovaného množství aktivit a činností.

Limitní rozpočet – dalším tradičním rozpočtem je rozpočet limitní. Cílové veličiny jsou absolutně nebo relativně nepřekročitelné. V podnicích jsou limitní rozpočty využívány při sestavování celkových ročních výdajů na reprezentaci, reklamu, propagaci, vzdělávání zaměstnanců a dalších aktivit. (Král, 2010)

„Tradiční rozpočetní systémy jsou svázány s celou řadou nedostatků a omezení, které znesnadňují jejich využitelnost jako efektivního nástroje řízení nákladů, který by vedl k optimalizaci a snižování nákladů. Problematická je zejména oblast spojená s rozpočtem režijních nákladů. V tradičních podmínkách rozpočtování je velká část režijních nákladů, jako jsou výdaje na marketing, IT, reporting a personalistiku, projednávána pouze při příležitosti tvorby rozpočtu. Rozhodnutí, která při sestavování rozpočtu padnou, pak manažery zavazují na dalších 12 měsíců – a někdy i déle,“ jak tvrdí Popesko (2009, s. 202).

3.3 Moderní formy rozpočetnictví

Tradiční rozpočetnictví a jeho nedostatky vyvolaly potřebu hledání efektivnějších a vhodnějších metod sestavování rozpočtů. Tyto metody eliminují nedostatky tradičního rozpočetnictví a lépe využívají výstupní informace. Některé podniky považují tradiční postupy při sestavování rozpočtů za příliš zdlouhavé, pracné, nákladné a neefektivní. Nové přístupy umožňují zapojit řadové zaměstnance k tvorbě nápadů, jak snížit náklady, jak zvýšit výkonnost. Moderní přístupy umožňují efektivnější a flexibilnější systém plánování a hodnocení nákladů a výnosů. **Základními charakteristikami těchto moderních systémů jsou:**

- **použití klouzavých rozpočtů** – rozpočet se přizpůsobí případným změnám vzniklých během hospodaření podniku, měl by být pružný a přizpůsobivý, nelze negativně hodnotit hospodářské středisko například při zvýšení cen materiálu a práce,
- **hodnocení hospodářských středisek pomocí ukazatelů KPI** – ukazatelé KPI (*key performance indicators*) jsou např. ukazatelé rentability, nebo jiní ukazatelé měřící výkonnost jednotlivých středisek, kteří jsou ovlivnitelní vedením hospodářského střediska,
- **zavedení progresivního systému odměňování** – pracovníci jsou odměňováni na základě splnění kritérií výkonnosti a různých faktorů, které jsou schopni sami svou prací ovlivnit,
- **změna procesu plánování** – tradiční plánování je založeno na ročních cyklech a v kompetenci vrcholového vedení, v moderních přístupech je operativní plánování přenecháno jednotlivým hospodářským střediskům, zodpovědným za plnění strategických cílů a růst tržní hodnoty podniku, nikoli za plnění stanoveného plánu a rozpočtu.

K moderním přístupům v rozpočetnictví řadíme rozpočtování podle aktivit, Beyond Budgeting a rozpočtování s nulovým základem. (Popesko, 2009)

3.3.1 Rozpočtování podle aktivit (*Activity-Based Budgeting*)

Rozpočtování podle aktivit je prováděno na základě ABC kalkulací (Activity-Based Costing) a řízení podle aktivit (Activity-Based Management). ABC kalkulace znázorňuje výši nákladů na daný výkon, činnost či aktivitu. Řízení podle aktivit získává informace z ABC kalkulací a využívá je k dosažení cílů podniku. Obecně se této metodě říká procesní řízení nákladů (Activity-Based Cost Management). ABC kalkulace slouží ke stanovení výši nákladů, avšak díky svým charakteristikám napomáhá nákladovému řízení – ke snižování nákladů a k optimalizaci nákladů v podniku. (Popesko, 2009)

„ABC přístup předpokládá, že náklady mohou být řízeny a ovlivňovány pomocí řízení a ovlivňování podnikových aktivit,“ jak tvrdí Popesko (2009, s. 101).

Rozpočet podle aktivit je tvořen na základě plánované spotřeby výkonů u jednotlivých aktivit. Aktivita jsou měřitelné jednotkami výkonu. Rozpočet neinformuje pouze o limitech nákladů vyjádřených v penězích, ale informuje i o předpokládaných prováděných výkonech. Pro tvorbu rozpočtu podle aktivit je zapotřebí mít vhodně formulovaná vstupní data. Při

zavedeném ABC systému není tvorba rozpočtu podle aktivit náročnější než tvorba rozpočtu tradičními postupy. (Popesko, 2009)

Tab. 3.1 Srovnání tradičního rozpočtu s rozpočtem aktivit střediska "údržba a opravy"

Tradiční rozpočet střediska

Kategorie nákladu	Rozpočet (Kč)
Materiál	800 000
Mzdy	1 640 000
Nájemné	750 000
Externí služby	200 000
Výkony spojů	80 000
Vzdělávání	150 000
Úklid	50 000
IT	400 000
	4 070 000

Rozpočet aktivit

Aktivita	JNA (Kč)	MVA	CNA (Kč)
Diagnostika	800	600	480 000
Lehká údržba	350	1 400	490 000
Seřízení	380	4 000	1 520 000
Výměna formy	400	2 900	1 160 000
Generální oprava	700	600	420 000
			4 070 000

Zdroj: Popesko (2009, s. 206)

Rozpočtování podle aktivit se skládá z těchto etap.

Analýza strategie – definice kritických faktorů úspěchu pro celopodnikovou strategii, například pro strategii zvyšování spokojenosti zákazníků podnik zvolí faktory – pokles reklamovaného zboží, snížení nákladů, zvýšení kvality a jiné. **Analýza hodnotového řetězce** – definice aktivit a procesů odpovídající strategii podniku, management může omezit některé aktivity a procesy, které nejsou významné, aktivity a procesy mohou být předefinovány a upraveny, management se může díky této analýze rozhodnout pro outsourcing některých aktivit. **Předpověď pracovního zatížení** – odhad objemu produkce na základě předpokládané poptávky zajistí stanovení pracovního zatížení zaměstnanců a tím i počet jednotlivých aktivit a procesů, plán prodeje může obsahovat různé charakteristiky například specifický objem výrobků, které musí být vyrobeny do stanovené výše nákladů nebo maximální počet zmetků, které budou ještě tolerovány při kontrole kvality. **Plánovací směrnice** – jsou tvořeny makroekonomickými a mikroekonomickými ukazateli jako jsou inflace, dividendová politika, úrokové sazby, ekonomický růst a další. Management při svém plánování bere ohled na tyto externí faktory. **Analýza procesů a aktivit** – management analyzuje jednotlivé procesy a aktivity, jejichž výsledkem jsou výstupy. Na základě těchto analýz může management rozhodnout o přepracování či eliminaci procesů a aktivit k efektivnějším, levnějším a jiným variantám pro uskutečnění daného výkonu. **Analýza investic do aktivit** – investice do aktivit stanovují jejich nákladovou strukturu. Významnou roli zde hraje doba odepisování, úroveň

technologií a automatizace. Nové technologie mohou být hodnoceny z pohledu dopadů na budoucí nákladové struktury. (Popesko, 2009)

Analýza úrovně aktivity – při různých úrovních aktivity se mění chování nákladů a výkonů. Úrovně aktivity jsou rozděleny na:

- „aktivity jednotkové úrovně (unit-level activities),
- aktivity dávkové úrovně (batch-level activities),
- aktivity podpory produktů (product-sustaining activities),
- aktivity zákaznické úrovně (customer-related costs),
- aktivity celopodnikové úrovně (facility-sustaining costs).

Klasifikace umožňuje stanovení spotřeby zdrojů pro všechny úrovně výkonu,“ jak tvrdí Popesko (2009, s. 208, 209).

Míry výkonu aktivit – míry výkonu aktivit (MVA) musí být při rozpočtování podle aktivit stanoveny pro všechny aktivity v podniku. Stanovují se pro potřebu výpočtu jednotkových nákladů aktivit, které tvoří základ pro rozpočet aktivit. **Kalkulace nákladů procesů a produktů** – nutnost stanovení budoucí spotřeby jednotek aktivit jednotlivými procesy a produkty. Způsob stanovení této spotřeby jednotek navazuje na tvorbu ABC kalkulací v minulém období. **Sestavení rozpočtu a stanovení rozpočtového zisku** – data a informace získané z předešlých kroků umožní sestavit rozpočet podle aktivit bez závažnějších problémů. Management se může zaměřit na snižování nákladů, dosažení stanovené hodnoty zisku, lepší využití stávající výrobní kapacity, zvyšování rentability a na další efektivní faktory v rámci podniku. Rozpočet podle aktivit je možné sestavit v různých variantách a ty mohou předvídat scénáře budoucího vývoje. (Popesko, 2009)

3.3.2 Beyond Budgeting

Beyond Budgeting představuje rozpočtování, které rychle a pružně reaguje na soustavně se měnící podmínky na trhu. Přerůstá hranice běžného rozpočetnictví a stává se nadrozpočtovým systémem. Podniky mají své organizační struktury orientované na zákazníka a působí v nich sítě decentralizovaných týmů. K dosažení manažerských cílů využívají pracovníci flexibilních a přizpůsobivých mechanismů. **Základními principy Beyond Budgeting pro řízení procesů jsou.**

Cíle – jsou nastaveny tak, aby docházelo k neustálému zlepšování výkonnosti v organizaci, jejich dosahování může být měřeno ukazateli výkonnosti (KPI).

Odměňování – zaměstnanci jsou odměňováni podle relativní výkonnosti a na základě konzultace o dosažených cílech. **Plánování** – se stává soustavným procesem zaměřeným na strategii podniku, rychle reaguje na změny, pracovníci jsou motivováni k rozhodnutím, které vedou k dosahování střednědobých cílů. **Zdroje** – jsou poskytovány podle potřeby, podnik zajistí jejich flexibilní dostupnost, správně nastavený systém hodnocení motivuje pracovníky spotřebovávat pouze tolik zdrojů, kolik pro svou práci nezbytně potřebují. **Koordinace** – není tradičně řízena centrálně, organizační jednotky sami koordinují své činnosti a zlepšují svou výkonnost, využívají týmovou práci a tím zlepšují vzájemnou spolupráci a zákaznický přístup. **Kontrola** – je zaměřena na relativní indikátory výkonnosti, organizační jednotka si kontroluje své výkony sama, management zasahuje až v případě, kdy se klíčové ukazatele vychýlí z nastavených intervalů. (Popesko, 2009)

Základními principy Beyond Budgeting pro řízení podnikové organizace jsou.

Představa hodnot – systém je založen na srozumitelných hodnotách a jasných cílech. **Odpovědnost** – pracovníci jsou motivováni, aby mysleli a jednali jako podnikatelé, malé týmy vytvářejí hodnotu a snižují plýtvání zdroji. **Sítě** – tvořeny jsou sítě týmů s vlastní odpovědností. **Autonomie** – pracovníkům je dána volnost k provádění rozhodnutí, které se slučují s cíli podniku, nejsou omezováni a přináší organizaci úspěch. **Blízkost k zákazníkům** – všichni pracovníci jsou odpovědní za spokojenost zákazníků, k tomuto účelu nejsou vytvářeny žádné hierarchie a struktury. **Transparence** – v podniku je vytvořen otevřený informační systém, který je všem dostupný a poskytuje informace o skutečném stavu společnosti a jejího okolí, otevřený informační systém zlepšuje etické chování.

Všechny principy Beyond Budgeting jsou navzájem propojeny v jeden celek. Při přechodu na tento systém, musí být implementovány všechny principy Beyond Budgeting, aby se projevila a uplatnila jeho plná účinnost. (Popesko, 2009)

Zavedení systému Beyond Budgeting se skládá z těchto fází.

Iniciování – management seznámí všechny pracovníky s problémy, které jsou spojeny se současným systémem, zároveň zdůrazní potřebu zavést nové postupy, nové myšlení manažerů a zaměstnanců, představí výhody nového systému, jaké lidi bude potřebovat a jaké úspěchy nový systém společnosti přinese. Cílem je všechny přesvědčit, že změna je nezbytně nutná. **Komunikace** – v této fázi je důležité sestavit týmy podporovatelů nového systému. Tito pracovníci budou mít na starost podporu realizace změny systému. Aby bylo cílů dosaženo, je nutné a účelné vybudovat pocit sounáležitosti ve všech, kteří budou na přechodu

na nový systém pracovat. **Návrh** – vytvořen je návrh nového systému, který je podrobně konzultován. **Realizace** – do podniku je zaváděn nový systém, zapojeno je co nejvíce pracovníků, aby docházelo ke zpětné vazbě. Návrh systému může být měněn a zlepšován. Realizací jsou zavedeny všechny prvky nového systému, které navazují na jeho jednotlivé principy. **Neustálé zlepšování** – aby nedošlo k návratu k zažitým postupům, je nutné pokračovat v realizaci nového systému tak dlouho, dokud není v podniku dostatečně zabudován a přijat. Další činnosti jsou zaměřeny na zdokonalování zavedeného systému tak, aby přínosy z něj byly co největší. (Popesko, 2009)

3.3.3 Rozpočtování s nulovým základem (*Zero-Based Budgeting*)

Za vznikem rozpočtování s nulovým základem stojí potřeba managementu zjistit, zda vynakládané náklady a spotřeba zdrojů jsou smysluplné, zda nedochází k jejich plýtvání a jsou-li vykonávané aktivity skutečně, nezbytně potřebné. Rozpočet je sestavován od nuly, od základu. Dosavadní nákladové druhy rozpočtu jsou podrobně přezkoumány, jsou-li účelné a smysluplné a eliminují se náklady, které jsou zbytečné a mají pochybný účel. Cílem rozpočtování s nulovým základem je průhlednost nákladů, jejich optimalizace a snižování.

Rozpočtování s nulovým základem zahrnuje dvě varianty postupů.

Downsizing – jde o nové ohodnocení aktivit, které vyvolávají režijní náklady. Smyslem a cílem této metody je absolutní snížení těchto nákladů.

Rightsizing – jde o nové přerozdělení činností v rámci dosavadních nákladových struktur. Prováděny jsou jen žádoucí aktivity a zbylá kapacita je využita jinde.

Rozpočtování s nulovým základem je nákladově a časově mnohem náročnější než rozpočtování v tradiční podobě. **Zavedení systému rozpočtování s nulovým základem můžeme charakterizovat těmito fázemi.**

Vymezení objektu aplikace – rozpočtování s nulovým základem není prováděno za celý podnik najednou, ale probíhá postupně po jednotlivých hospodářských střediscích, útvech. Je sestaven tým, který bude projekt realizovat. Pracovníci realizačního týmu jsou informováni, proškoleni a motivováni k dosažení stanoveného úkolu. **Funkční analýza** – v této etapě jsou přezkoumávány a podrobně analyzovány všechny činnosti a aktivity daného střediska. Spočítány jsou výstupy těchto aktivit, např. počet zaúčtovaných faktur, počet vydaných faktur, celkový počet všech zaúčtování ve finančním oddělení a jiné. Tyto aktivity jsou následně nákladově ohodnoceny. **Brainstorming** – pomocí brainstormingu, tedy týmové diskuze a navrhování řešení je možné snižovat a optimalizovat náklady. Cílem této etapy je

navrhnout taková řešení, která dosáhnou úspor a zefektivní aktivity daného hospodářského střediska. **Tvorba výkonových balíčků a stanovení výkonové úrovně** – nově definované činnosti je nutné seřadit do tzv. výkonových balíčků, které zahrnují výkony daného střediska. Výkonové balíčky mohou být seříděny do výkonových úrovní zahrnujících výkony podobného typu. Cílem je odhad budoucí zátěže střediska v nově nastavených podmínkách. **Seřazení priorit** – výkonové balíčky jsou seřazeny podle toho, jak jsou důležité a jaký mají v podniku význam. Management má k dispozici celkový seznam všech činností vyjadřující přínos pro podnik a náklady na ně. **Rozpočtový řez** – stanovena je pomyslná čára tzv. linie rozpočtového řezu, která představuje řez mezi výkony, které jsou nezbytné a budou v podniku prováděny a na výkony, které jsou neefektivní a nepřinášejí výsledky a budou v podniku zamítnuty.

Mezi výhody rozpočtování s nulovým základem patří definice a seřídění nákladů, analýza všech aktivit a jejich přínosů, aplikace na jednotlivé útvary a jiné. Nevýhodami tohoto systému mohou být náklady na realizaci, např. školení pracovníků, poradci nebo odchod kvalifikovaných pracovníků zařazených do funkcí, které se objeví pod linií rozpočtového řezu. Úspěšné zavedení metody závisí na odpovědnosti daného útvaru, který si sám optimalizuje své vlastní aktivity. (Popesko, 2009)

3.4 Rozpočet režijních nákladů

Rozpočet režijních nákladů představuje odhad budoucí výše režijních nákladů v podniku. Konkrétně představují režijní náklady nákladové úkoly, které jsou přiřazeny jednotlivým hospodářským střediskům na určité období a v určitém rozsahu jejich činností. Úspěšné řízení režie je založeno na odpovědnosti za vznik a výši režijních nákladů, dále na posouzení nákladové náročnosti jednotlivých aktivit a na řízení nákladové náročnosti konečných výkonů. (Král, 2010)

Rozpočet režijních nákladů je v tradičním pojetí sestavován v druhovém nebo účelovém členění. V případě, kdy jednotlivá hospodářská střediska zajišťují různé činnosti, je možné obě členění kombinovat. Dalším důležitým členěním je členění režijních nákladů podle závislosti na objemu výkonů na fixní, variabilní a smíšené, které je vyžadováno při zpracování tzv. variantního rozpočtu režijních nákladů.

Existuje mnoho metod pro sestavení rozpočtu režijních nákladů a v praxi se využívá kombinace několika z nich. Jednotlivé metody se liší svými prvotními vstupy, způsoby jejich zpracování a výstupy. (Král, 2010)

3.4.1 Metoda rozpočtování režijních nákladů podle skutečných nákladů

Základními vstupy při sestavování rozpočtu režijních nákladů jsou skutečné náklady za minulé období. Tato data jsou ovlivněna různými vlivy, např. inflací, organizací v podniku, nahodilými jevy, nárůstem mezd, změnou technologií, snižováním nákladů atd. Při zpracování rozpočtu režijních nákladů se odpovědní pracovníci snaží tyto vlivy úpravami snižovat. Problémem této metody je skutečnost, že dosažená výše režijních nákladů v minulosti je převáděna do režijních nákladů budoucího období.

Zpracování dat z minulého období je prováděno **indexní metodou**. Indexy zobrazují růst či pokles objemu výkonů daného rozpočtovaného období. Daným indexem jsou upravovány ty položky režie, které jsou na objemu výkonů závislé. Tato metoda je v praxi velice často využívána. Bývá však někdy aplikována chybně na fixní režijní náklady, které nejsou na objemu výkonů závislé.

Metoda, která se zabývá oddělením fixních a variabilních režijních nákladů se nazývá **věcná analýza**. (Král, 2010)

3.4.2 Matematicko-statistická metoda rozpočtování režijních nákladů

Metoda respektuje rozdílný vývoj nákladových položek a odlišuje náklady fixní a variabilní. Vývoj režijních nákladů je stanoven podle objemu výkonů nebo podle jiné vztažné veličiny, na které je výše nákladů závislá. Vztahy mezi režijními náklady a objemem výkonů vyjadřuje **nákladová funkce** (popsaná v kapitole 2.4.5), u níž se předpokládá lineární závislost nákladů na objemu výkonů.

Nejčastější používanou metodou je **metoda nejmenších čtverců**. Tato metoda je založena na statistických metodách regresní a korelační analýzy. Platí, že čím je časový interval rozpočtu kratší, tím má větší vypovídací schopnost rozklad nákladů na fixní a variabilní část. Touto metodou je zjišťován tzv. **korelační koeficient**, který umožňuje stanovit spolehlivost zjištěných údajů. Předpokladem využití této metody jsou stabilní výrobní a cenové podmínky a pravidelný záznam režijních nákladů do účetnictví. (Mruzková, 2006)

3.4.3 Rozpočtování režijních nákladů pomocí normativů, limitů a variátorů

Pro stanovení variabilních režijních nákladů je vhodné využít tzv. **normativů**. Ty představují vztah mezi výší režijního nákladu a faktoru, který jej ovlivňuje. Faktory, které ovlivňují režijní náklady, mohou mít naturální nebo hodnotové vyjádření, např. technické jednotky – kg, t, kwh nebo mzdové údaje – jednicové mzdy výrobních pracovníků a jiné. Normativy jsou stanoveny pomocí technických propočtů a statistických vyhodnocení informací o skutečném vývoji režijních nákladů závislých na daném parametru. (Mruzková, 2006)

Fixní režijní náklady se stanovují pomocí tzv. **limitů**. Limity jsou využívány i u rozpočtu nákladů, které přinášejí prospěch v budoucnosti, např. náklady na vzdělávání zaměstnanců, reklamu, reprezentaci, cestovné atd. V rozpočtu režijních nákladů je z hlediska řízení hospodárnosti důležité, stanovit limity pro náklady utopené a vyhnutelné. Utopené náklady již nelze uspořít, lze pouze využít kapacitu, která je jejich vznikem vyvolávána. Vyhnutelné fixní náklady uspořít lze a důležitá je přitom motivace pracovníků k úsporám a k lepšímu využití stávající kapacity. (Král, 2010)

Rozpočtování smíšených režijních nákladů využívá tzv. **variátorů**. Smíšené režijní náklady jsou tvořeny fixní i variabilní položkou. Variátor vyjadřuje, jak je smíšený režijní náklad závislý na dané vztahové veličině. Variátor představuje, o kolik % vzroste či klesne výše smíšených režijních nákladů, pokud daná vztahová veličina vzroste či poklesne o 100 %. Zároveň uvádí podíl variabilních nákladů z celkových smíšených nákladů a zbylá část se rovná nákladům fixním, např. když výše variátoru je rovna 0,3, tak z celkových smíšených nákladů je 30 % variabilních a 70 % fixních. (Mruzková, 2006)

„Systémová aplikace normativů variabilní režie, limitů fixních režijních nákladů a variátorů smíšené režie zakládá možnost zpracování tzv. **variantních rozpočtů** (Flexible Budgets), které jsou v současné době považovány za nejúčinnější nástroj řízení režijních nákladů v operativním a taktickém horizontu. Umožňují totiž stanovit nákladový úkol pro různou úroveň aktivit, činností či výkonů, přičemž berou v úvahu různý stupeň závislosti režii na této úrovni,“ jak tvrdí Král (2010, s. 330).

3.4.4 Metoda grafického rozboru, extrapolace a odborného odhadu

Skutečné náklady a objemy výkonů jsou v metodě grafického rozboru graficky znázorněny. Poté je provedena extrapolace rozpočtovaných nákladů a objemu výkonů ze dvou údajů, které vystihují, co nejvíce skutečnost, např. údaje za dvě minulá období nebo údaje s minimální a maximální hodnotou. Tato metoda není příliš složitá, ale chybí jí přesnost.

Metoda odborného odhadu je využívána v situacích, kdy není možné použít již dříve vyjmenované metody sestavování rozpočtu režijních nákladů, zvláště u některých položek režijních nákladů, např. náklady na ochranné nápoje. Ekonomové ve spolupráci s ostatními odbornými pracovníky sestavují odborný odhad těchto režijních nákladů na základě nákladů podobných aktivit apod. Metoda odborného odhadu je často využívána při rozpočtování s nulovým základem, kdy je nutné mít zkušenosti a znalosti o aktivitách a činnostech jednotlivých útvarů. (Mruzková, 2006)

4 Stanovení rozpočtu režijních nákladů ve vybrané společnosti

4.1 O společnosti Bang & Olufsen, s.r.o.

Společnost Bang & Olufsen, s.r.o. (dále jen „společnost“) vznikla dne 18. srpna 2004 zápisem do obchodního rejstříku. Vedena je u Krajského soudu v Ostravě, oddíl C, vložka 41146. Společnost má sídlo na adrese Průmyslový park 305, Kopřivnice-Vlčovice, 742 21. Předmětem podnikání společnosti je výroba, instalace a opravy elektronických zařízení. Základní kapitál společnosti je ve výši 187 800 000 Kč. Jediným společníkem je společnost BANG & OLUFSEN A/S, sídlící na Peter Bangs Vej 15, 7600 Struer, Dánsko. Jednatel společnosti je od 1. července 2011 Pavel Merhout, který nahradil Larse Jörgensena.

Společnost je dceřinou společností společnosti BANG & OLUFSEN A/S. Ovládající osoba je jejím jediným společníkem. Dalšími propojenými osobami ve skupině Bang & Olufsen, se kterými společnost uskutečnila nějaké transakce jsou sesterská společnost Bang & Olufsen Operations a/s, sídlící na Peter Bangs Vej 15, 7600 Struer, Dánsko, Bang & Olufsen ICEpower a/s, sídlící na Gammel Lundtoftevej 1B, 2800 Lyngby-Tårnby, Dánsko a John Bjerrum Nielsen a/s sídlící v Brammingu v Dánsku. (Výroční zpráva 2011/2012, 2012)

Společnost Bang & Olufsen A/S vznikla 17. listopadu 1925 v Dánsku. Založili ji dva dáňští inženýři Peter Bang a Svend Olufsen, kteří se poznali na technické univerzitě v dánském Arhusu. Oba měli stejný cíl a nápad, vyrobit rádio napájené ze sítě. Díky finanční pomoci obou rodin vznikla dílna v domě u Olufsenů v malé vesnici Quistrup blízko Strueru. Už za tři roky měli oba partneři firmu o třiceti lidech, která vyráběla transformátory, zesilovače a zvukové systémy pro film. Poté byl vyroben reproduktor typu D, který reprodukoval zvuk mnohem věrněji než kdykoli předtím. První televize byla vyrobena v roce 1950. (Bang & Olufsen hlavní katalog 2011-2012, 2011)

Společnost začala vyrábět výrobky na podzim v roce 2004 v areálu společnosti Tatra. V roce 2006 byla dokončena stavba nové továrny v průmyslové zóně ve Vlčovicích a celá výroba byla přestěhována do nových prostor o rozloze 6 500 m². Společnost se stala prvním výrobním závodem na světě nesídlícím v Dánsku.

Společnost je výrobcem vysoce kvalitní a luxusní spotřební elektroniky. Cílem a posláním společnosti je kvalita výrobků, efektivita nákladů a provádění montáže dle požadavků v oblasti audio, akustiky a telefonů. Společnost je zaměřena na zákazníka v oddělení výroby a distribuce náhradních dílů, kde je zaručeno dodání dílů do Evropy do 24

hodin a do zámoří do 72 hodin s perfektní úrovní služeb a přesností. (Výroční zpráva 2011/2012, 2012)

Společnost přijala dánskou firemní kulturu, která je typická svou vysokou mírou nadšení, přátelským prostředím a nadstandardní péčí o zaměstnance. Zaměstnanci společnosti spolu pracují v pracovních týmech a skupinách. Spoluprací s dánskými kolegy získávají čeští zaměstnanci potřebné znalosti a dovednosti. Pracovníkům společnosti je umožněn kariérní růst, profesní rozvoj a rozvoj dosavadních znalostí.

4.1.1 Organizační struktura

Organizace ve společnosti je definována funkcionální organizační strukturou, kde na jejím vrcholu je generální ředitel a pod ním jsou jednotlivá hospodářská střediska se svými manažery a podřízenými pracovníky.

Schéma 4.1: Organizační struktura společnosti Bang & Olufsen, s.r.o.



Zdroj: Interní materiály společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. – vlastní zpracování

4.1.2 Výrobky značky Bang & Olufsen

Výrobky značky Bang & Olufsen se vyznačují svojí vysokou kvalitou, nejnovějšími technologiemi a nezaměnitelným designem. Všechny výrobky jsou vyráběny tak, aby vyhovovaly nastaveným náročným standardům. Jakýkoli výrobek se podobá uměleckému dílu, ne proto, že tak vypadá, ale proto, co umí, např. televize, která je tak tenká, že se dá pověsit na zeď, v sobě skrývá basové reproduktory, které mají hloubku a sílu zvuku, jak subwoofer.

Design výrobků vychází z různých zdrojů a nejsou mu kladeny žádné meze. Design některých výrobků pochází z každodenního života, např. designer basového reproduktoru Beolab 11 našel inspiraci v květu tulipánu. Design výrobků se snaží měnit prostor přirozeně a nenápadně.

Nejnovější technologie zajišťují nejlepší zvuk. Technologie Acoustic Lens umožňuje šíření zvukových vln v šíři úhlu 180°, tzn., že zvuk je stejný, jak v poslechové místnosti, tak třeba v kuchyni. Systém Adaptive Bass Control přeměňuje své okolí a přizpůsobuje mu zvuk basových tónů. Reproductory mají speciální napájení prostřednictvím technologie ICEpower, která je maximálně energeticky účinná, tzn., že tato technologie dokáže ze svého vstupního výkonu zesilovače přeměnit 90 % na skutečný výkon reproduktoru, oproti jiným zesilovačům, které přemění asi jen 35-55 % na skutečný výkon reproduktoru. Bang & Olufsen Sound System, který je vyráběn do některých značek automobilů, nabízí vysoký výkon a naprosto čistý a dokonalý zvuk. (Bang & Olufsen hlavní katalog 2011-2012, 2011)

Výrobky můžeme rozdělit do šesti hlavních skupin, kterými jsou reproductory, zvuková zařízení (zesilovače, přehrávače a rádia), televize, ovladače, telefony a doplňky.



Reproductory – v současné době je vyráběno čtrnáct druhů reproduktorů. Liší se od sebe velikostí, vzhledem a využitím. Pro domácí TV, AUDIO, VIDEO sestavy se vyrábí reproductory BeoLab 3, BeoLab 7, BeoLab 9, BeoLab 10, BeoLab 3500, BeoLab 6002 a BeoLab 8002. K domácímu počítači nebo notebooku jsou vyráběny reproductory BeoLab 4/4PC a BeoLab 4000. Společnost vyrábí i dva druhy basových reproduktorů tzv. subwooferů, jimiž jsou BeoLab 2 a BeoLab 11. Reproductory BeoVox 1 a BeoVox 2 jsou malé kulaté reproductory, které se vestavují do zdi. Snesou velkou vzdušnou vlhkost a jsou vhodné především do koupelen, kuchyní, k bazénu či do zimní zahrady. Bang & Olufsen vyrábí reproductory a subwoofery do vyšších tříd automobilů značky Aston Martin, Audi, BMW a Mercedes-Benz AMG.

Obr. 4.1 Subwoofer Beolab 11

Zdroj: Výroční zpráva 2011/2012 (2012, s. 49)



Zvuková zařízení – tato skupina v sobě zahrnuje sedm aktuálně produkováných výrobků. BeoCenter 2 – jde o přehrávač zvukových i DVD nosičů včetně MP3 a rádio na vlnách FM a AM. BeoSound 3 – je rádio na vlnách FM s 99 předvolbami a se vstupem na SD kartu, ze které je možné přehrávat písničky přes MP3 a WMA formát. BeoSound 4 – je CD přehrávač s FM rádiem a vstupem na SD karty pro přehrávání MP3 a WMA formátů písniček a disponuje pamětí 8 GB pro ukládání hudby. BeoSound 5 a BeoSound 5

Encore – jsou přehrávače hudby připojitelné k internetu a k počítači. BeoSound 8 – je zesilovač s reproduktory, do kterého se zapojí iPod, iPhone, iPad, PC nebo MP3 přehrávač. BeoSound 9000 – je přehrávač na klasická CD, do kterého je možné vložit a najednou poslouchat až šest CD nosičů.

Obr. 4.2 BeoSound 8

Zdroj: Výroční zpráva 2009/2010 (2010, s. 1)



Televize – momentálně je vyráběno sedm druhů televizí v mateřské společnosti v Dánsku. BeoVision 4-85 a BeoVision 4-103 jsou 3D televize s plazmovou obrazovkou a Full HD rozlišením, čísla 85 a 103 jsou rozměry úhlopříček obrazovek v palcích. BeoVision 7-40 a BeoVision 7-55 jsou 3D televize s LCD obrazovkou a

zabudovaným Blue-ray přehrávačem. BeoVision 10-32, BeoVision 10-40 a BeoVision 10-46 jsou ultra tenké televize s LCD obrazovkou s LED podsvícením. Ke všem televizím jsou vyráběny nástěnné držáky nebo podlahové stojany.

Obr. 4.3 Televize BeoVision 10-46

Zdroj: Výroční zpráva 2011/2012 (2012, s. 12)



Ovladače – společnost ke svým výrobkům vyrábí dva druhy ovladačů. První z nich je Beo4 a druhý je Beo6. Beo4 je klasický ovladač ke všem výrobkům Bang & Olufsen. Beo6 je ovladač s dotykovým displejem rovněž pro ovládání všech výrobků. Přidáním Master Link Gateway k Beo6 je možné

ovládat zařízení v domácnosti, např. teplotu v domě, zapínání alarmu, otevírání oken či stahování žaluzií.

Obr. 4.4 Ovladač Beo6

Zdroj: Výroční zpráva 2009/2010 (2010, s. 5)



Telefony – společnost vyrábí pět druhů telefonů pro pevnou linku. Klasickým telefonem je BeoCom 1401. Bezdrátové telefony jsou BeoCom 6000, BeoCom 2 a BeoCom 4. Nejnovějším bezdrátovým telefonem je BeoCom 5, který má plně grafický displej a umožňuje volat přes internet.

Obr. 4.5 Telefon BeoCom 5

Zdroj: Výroční zpráva 2011/2012 (2012, s. 5)

Doplňky – vyráběny jsou sluchátka Form 2, EarSet 1 a EarSet 3i. K dalším doplňkům patří budík BeoTime nebo klíčenka. (Bang & Olufsen hlavní katalog 2011-2012, 2011)

4.1.3 Účetní metody

Společnost vede účetnictví a sestavuje účetní závěrku podle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. a podle Českých účetních standardů pro podnikatele, vše v platném znění. Účetnictví respektuje obecné účetní zásady, především zásadu účtování ve věcné a časové souvislosti, zásadu o oceňování majetku v historických cenách, zásadu opatrnosti a zásadu nepřetržité účetní jednotky. Hospodářský rok je stanoven od 1. 6. 20xx do 31. 5. 20xx.

Za **dlouhodobý majetek** účetní jednotka považuje majetek, který má dobu použitelnosti delší než jeden rok a jehož cena je vyšší než 90 000 Kč. Dlouhodobý hmotný majetek pořízený nákupem je oceňován v pořizovací ceně, která je snížena o oprávky, případně o opravné položky. **Technické zhodnocení** zvyšuje pořizovací cenu daného majetku. **Účetní**

odpisy jsou prováděny lineární metodou po dobu odhadované životnosti majetku, kromě pozemků a nedokončených investic. (Výroční zpráva 2011/2012, 2012)

Tab. 4.1 Odhadovaná životnost majetku společnosti

Druh majetku	Počet let
Budovy	40
Výrobní stroje - pro výrobu určitého typu výrobku	3-6
Výrobní stroje - ostatní	8-10
Počítačové systémy	3
Dopravní prostředky	5
Inventář	10
Ostatní	3-10

Zdroj: Výroční zpráva 2011/2012 (2012, s. 37)

Zásoby jsou ve společnosti oceňovány pořizovacími cenami, které tvoří předem stanovenou cenu pořízení, náklady s pořízením související a odchylku od skutečné ceny pořízení. Související náklady a odchylky se rozpouštějí do nákladů, podle skutečné spotřeby. Odchylky jsou během roku sledovány, a pokud je zjištěno, že skutečná cena se výrazně liší od ceny předem stanovené, je upravena tak, aby odpovídala ceně nákupní. Vlastními náklady jsou oceňovány zásoby vytvořené vlastní činností. Do vlastních nákladů jsou zahrnuty přímé náklady na výrobu a část nákladů nepřímých, které se k výrobě vztahují. Riziko trvalého nebo přechodného snížení hodnoty zásob nese mateřská společnost a proto **opravné položky k zásobám** společnost netvoří. **Pohledávky** společnosti jsou oceňovány jmenovitou hodnotou. **Opravné položky k pohledávkám** nejsou tvořeny, protože všechna výroba je prodávána sesterské společnosti Bang & Olufsen Operations a/s. Ve jmenovité hodnotě jsou účtovány i **závazky** společnosti. Společnost má **úvěry** vedené ve jmenovité hodnotě. Část dlouhodobého úvěru splatná do jednoho roku od data účetní závěrky je považována za úvěr krátkodobý. **Úroky z úvěru** jsou časově rozlišovány a účtovány do období, do kterého časově náleží. Ke krytí budoucích rizik a výdajů jsou účetní jednotkou tvořeny **rezervy**. Rezervy jsou tvořeny ke známému účelu, avšak není známa částka a datum, ke kterému budou plněny.

Během roku jsou prováděny účetní **operace v cizích měnách** a ty jsou přepočítávány kurzem České národní banky platným k poslednímu pracovnímu dni minulého měsíce. Aktiva a pasiva v cizích měnách jsou ke dni účetní závěrky přepočtena kurzem České národní banky platným ke dni, kdy je účetní závěrka sestavována. (Výroční zpráva 2011/2012, 2012)

Výnosy jsou účtovány v době přechodu významných rizik spojených s dodáním výrobků nebo k datu, kdy je uskutečněna služba. Výnosy jsou vykazovány po odečtení daně z přidané hodnoty, případných slev. Účetní jednotka v době sestavování účetní závěrky používá **odhady**, které mají vliv na hodnoty majetku a závazků k datu účetní závěrky a nákladů a výnosů za sledované období. Odhady jsou stanoveny na základě všech dostupných informací, ale skutečné budoucí hodnoty se mohou od těchto odhadů lišit. (Výroční zpráva 2011/2012, 2012)

4.2 Rozpočet režijních nákladů společnosti Bang & Olufsen, s.r.o.

Sestavování rozpočtu režijních nákladů ve společnosti je organizováno časovým harmonogramem, postupem prací a použitím metod při jeho tvorbě. Po dokončení všech prací je generován výsledný rozpočet režijních nákladů do účetního softwaru SAP. Rozpočet je sestavován na hospodářský rok po měsících a zároveň je stanoven na jednotlivá nákladová střediska.

4.2.1 Časový harmonogram

31. 1. 2013 jsou předkládány první odhady nákladů na mzdy nepřímých pracovníků a ostatní režijní náklady.

4. – 8. 3. 2013 probíhá jednání společnosti o rozpočtu režijních nákladů a investicích s finančním ředitelem a kontrolorem z mateřské společnosti v Dánsku.

13. 3. 2013 je rozpočet režijních nákladů představen dánskému managementu ke schválení.

19. 3. 2013 je rozpočet režijních nákladů dokončen a nahrán do SAPu.

4.2.2 Postup tvorby rozpočtu režijních nákladů

Rámec režijních nákladů – odpovědná osoba z mateřské společnosti v Dánsku posílá finančnímu řediteli rámec režijních nákladů. Rámec obsahuje celkovou hodnotu režijních nákladů a požadavky, které se od něj očekávají. Součástí tohoto rámce jsou plány projektů, prodejů, počtu zaměstnanců a investic. **Plány režijních nákladů hospodářských středisek** – finanční ředitel společnosti posílá ředitelům jednotlivých hospodářských středisek rozpočet režijních nákladů za rok 2012/2013 a požaduje od nich plány režijních nákladů na rok 2013/2014 (např. jaké budou náklady na služební cesty, náradí a vybavení, poradenství a jiné). **Schvalování rozpočtu režijních nákladů** – plány jednotlivých hospodářských

středisek jsou konzultovány a upravovány finančním ředitelem, který je představitel ke schválení generálnímu řediteli. Po schválení těchto plánů generálním ředitelem je rozpočet režijních nákladů předán vedení v mateřské společnosti v Dánsku a po jeho schválení je nahrán do SAPu po jednotlivých hospodářských střediscích a připraven k plnění v novém hospodářském roce.

4.2.3 Použité metody při sestavování rozpočtu režijních nákladů

Při sestavování rozpočtu režijních nákladů je využíváno informací o skutečných nákladech z minulého období. Dostupná data jsou upravována indexní metodou (např. doprava byla zvýšena o 2 %) a věcnou analýzou, která odděluje fixní a variabilní složky režijních nákladů. Částečně jsou ve společnosti použity limity fixních režijních nákladů (např. u školení a reprezentace), ale i celkový rozpočet režijních nákladů je omezen stanoveným limitem. Některé náklady jsou určovány odborným odhadem (např. opravy a údržba strojů a budovy). Při tvorbě rozpočtu režijních nákladů jsou zohledňovány vnější vlivy, jako jsou inflace tedy růst cenové hladiny a úrokové míry. Tvorba rozpočtu režijních nákladů je přirozeně zaměřena na úsporu nákladů, a proto jsou na náklady kladeny požadavky ke snižování (např. v roce 2013 došlo ke snížení cen elektřiny).

4.2.4 Struktura rozpočtu režijních nákladů společnosti

Ve společnosti je struktura režijních nákladů členěna podle nákladových druhů do hlavních skupin, jako jsou mzdové náklady, náklady na cestovné a reprezentaci, náklady na služební vozidla, náklady na vzdělávání, náklady na poradenství, náklady na budovu a energie, náklady na dopravu, náklady na kancelář, IT náklady a náklady různé, ostatní. Každá z těchto hlavních skupin je dále rozdělena na jednotlivé analytické účty např. náklady na služební vozidla se dále člení na nájemné, pohonné hmoty, údržbu vozidel, ostatní náklady na vozidla a spotřebu pohonných hmot pro soukromé účely. Dohromady tyto položky tvoří rozpočet režijních nákladů společnosti. (Interní materiály společnosti Bang & Olufsen, s.r.o., 2013)

Tab. 4.2 Ukázka struktury rozpočtu režijních nákladů ve společnosti Bang & Olufsen, s.r.o.

Employee costs - mzdové náklady	60000 Salary 60005 Indirect wages - hired labour force 60006 Salary - compensation for illness 60030 Pensions 60040 Social security 60050 Insurance 60110 Recruitment costs 60120 Other employee costs	Plat Nepřímé mzdy - najatá pracovní síla Nemocenská Příplatek na penzijní připojištění Sociální pojištění Zdravotní pojištění Náklady na přijímání pracovníků Ostatní náklady na zaměstnance
Travelling & Repr - cestovné a reprezentace	62000 Hotel 62010 Traveling costs 62020 Internal representation 62030 External representation 62040 Gifts 62050 Other traveling & representation costs	Ubytování na pracovní cestě Cestovné Interní reprezentace Externí reprezentace Dary Ostatní náklady na cestovné a reprezentaci
Cars - služební vozidla	63000 Leasing expense cars 63010 Fuel 63020 Car use (incl. repair, maintenance) 63040 Other car costs 63099 No-tax gas consumption	Nájemné služebních vozidel Pohonné hmoty Opravy a údržba služebních vozidel Ostatní náklady na služební vozidla Spotřeba pohonných hmot pro soukromé účely
Education - vzdělávání	63500 External courses/education 63520 Other education costs	Externí kurzy a vzdělávání Ostatní náklady na vzdělávání
Consultancy - poradenství	64000 Audit fee 64010 Legal fee 64020 Other consultants	Služby auditora Právní služby Ostatní poradenské služby
Premises - náklady na budovu a energie	64520 Other rent costs 64800 Hire cost 65000 Building maintenance 65001 Building maintenance, below DKK 25.000 65010 Electricity 65020 Cleaning 65030 Water 65040 Heating 65060 Security 65070 Waste treatment 65200 Other premises costs 65210 Other premises costs - services 65290 Materials for samples 65291 Services relating project 67504 Production equipment maintenance - servi 67503 Production equipment maintenance - mater	Ostatní náklady na pronájem Náklady na pronájem Údržba budovy Údržba budovy, pod 25.000 DKK Elektřina Úklidové služby Voda Plyn Ostraha Odvoz odpadů Ostatní náklady na budovu Ostatní náklady na budovu - služby Materiál na vzorky Služby na projekty Údržba strojů - služby Údržba strojů - materiál

Freight - doprava	66500 Freight charges 66530 Other freight charges	Dopravné Ostatní dopravné
Office expenses - náklady na kancelář	67000 Office supplies 67010 Litterature & News papers 67020 Telephones/fax 67030 Mobilephones 67040 Postage 67045 Bank charges 67050 Office equipment/furniture 67051 Office equipment/furniture, below DKK 25 67055 Insurance 67060 Other office expenses 67071 Fines - government institutions	Kancelářské potřeby Odborná literatura Služby telekomunikací - pevné linky Služby telekomunikací - mobilní telefony Poštovné Bankovní poplatky Vybavení kanceláře, nábytek Vybavení kanceláře, nábytek, pod 25.000 DKK Pojištění Ostatní náklady na kancelář Pokuty - státní instituce
IT	67500 Hardware & accessories 67501 Hardware & accessories, below DKK 25.000 67502 CZ Production tools max. 25000 DKK 67511 Software, below DKK 25.000 67520 Other IT-expenses	Hardware a příslušenství Hardware a příslušenství, pod 25.000 DKK Nářadí max. 25.000 DKK Software, pod 25.000 DKK Ostatní náklady na IT
Various - různé	68000 Various taxes 68100 Business taxes 70401 Advertising, other	Pokuty a penále Smluvní pokuty a penále Náklady na reklamu, inzerci
Grand Total		

Zdroj: Interní materiály společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. – vlastní zpracování

4.2.5 Rozpočet režijních nákladů 2012/2013

Rozpočet režijních nákladů na hospodářský rok 2012/2013 byl stanoven v celkové výši 82 185 025 Kč. Vzhledem k citlivosti dat společnosti jsou čísla v tabulce uváděna na úrovni nákladových skupin za celou společnost.

Tab. 4.3 Rozpočet režijních nákladů 2012/2013 společnosti Bang & Olufsen, s.r.o.

Nákladová skupina	Rozpočet
Employee costs Total - mzdové náklady celkem	44 776 665
Travelling & Repre Total - cestovné a reprezentace celkem	1 086 100
Cars Total - služební vozidla celkem	1 886 300
Education Total - vzdělávání celkem	500 000
Consultancy Total - poradenství celkem	2 158 954
Premises Total - náklady na budovu a energie firmy celkem	16 548 459
Freight Total - doprava celkem	9 198 046
Office expenses Total - náklady na kancelář celkem	1 602 286
IT Total - IT celkem	4 063 215
Various Total - různé náklady celkem	365 000
Grand Total	82 185 025

Zdroj: Interní materiály společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. – vlastní zpracování

4.2.6 Měsíční analýza režijních nákladů 6/2012 – 2/2013

Analýza rozpočtu režijních nákladů za rok 2012/2013 byla provedena za prvních devět měsíců z důvodu dostupnosti dat a návaznosti na období zahájení sestavování rozpočtu režijních nákladů na rok 2013/2014 (tj. konec ledna 2013). Sestavování rozpočtu režijních nákladů vychází mimo jiné z dat opřených o minulost, a proto je tato devíti měsíční analýza důležitá pro celkový přehled o vývoji režijních nákladů ve společnosti. Analýza režijních nákladů je prováděna každý měsíc hned po skončení účetní závěrky. Data jsou transformována z účetního softwaru SAP do Excelu, kde jsou dále upravována do konečné podoby následujících tabulek. V tabulkách jsou zpracované informace a data o měsíčních plánech, skutečných spotřebách a odchylkách celkových režijních nákladů společnosti. Významné pozitivní odchylky jsou označeny zeleně a negativní odchylky jsou zvýrazněny červeně. Za významné odchylky jsou považovány kumulované odchylky za celé období od začátku hospodářského roku (6/2012) do analyzovaného měsíce, které jsou větší než 100 000 Kč. Údaje v tabulkách jsou uvedeny v tisících Kč.

Tab. 4.4 Analýza rozpočtu režijních nákladů 6/2012

REŽIJNÍ NÁKLADY '12/13

ČERVEN				ČERVEN-ČERVEN		
Plán	Skutečnost	Odchylka	V tisících Kč	Plán	Skutečnost	Odchylka
3 737,22	3 840,59	-103,37	Mzdové náklady	3 737,22	3 840,59	-103,37
124,05	93,65	30,40	Cestovné a reprezentace	124,05	93,65	30,40
182,46	168,79	13,67	Služební vozidla	182,46	168,79	13,67
50,00	5,39	44,61	Vzdělávání	50,00	5,39	44,61
61,83	0,00	61,83	Poradenství	61,83	0,00	61,83
1 390,60	1 122,91	267,69	Náklady na budovu a energie	1 390,60	1 122,91	267,69
742,85	967,48	-224,63	Doprava	742,85	967,48	-224,63
115,36	94,53	20,83	Náklady na kancelář	115,36	94,53	20,83
177,60	229,08	-51,48	IT náklady	177,60	229,08	-51,48
0,00	0,00	0,00	Různé náklady	0,00	0,00	0,00
6 581,97	6 522,42	59,55	Grand Total	6 581,97	6 522,42	59,55

Zdroj: Interní materiály společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. – vlastní zpracování

Tab. 4.5 Analýza rozpočtu režijních nákladů 7/2012

REŽIJNÍ NÁKLADY '12/13

ČERVENEC				ČERVEN-ČERVENEC		
Plán	Skutečnost	Odchylka	V tisících Kč	Plán	Skutečnost	Odchylka
3 727,22	3 637,74	89,48	Mzdové náklady celkem	7 464,44	7 478,32	-13,88
87,05	23,14	63,91	Cestovné a reprezentace celkem	211,09	116,79	94,30
155,46	155,58	-0,12	Služební vozidla celkem	337,91	324,37	13,54
10,00	20,00	-10,00	Vzdělávání celkem	60,00	25,39	34,61
48,83	62,65	-13,82	Poradenství celkem	110,67	62,65	48,02
1 272,41	1 248,91	23,50	Náklady na budovu a energie celkem	2 663,01	2 371,82	291,19
662,74	662,66	0,08	Doprava celkem	1 405,60	1 630,14	-224,54
88,36	71,92	16,44	Náklady na kancelář celkem	203,72	166,45	37,27
194,60	188,93	5,67	IT náklady celkem	372,20	418,01	-45,81
0,00	0,80	-0,80	Různé náklady celkem	0,00	0,80	-0,80
6 246,67	6 072,33	174,34	Grand Total	12 828,64	12 594,74	233,90

Zdroj: Interní materiály společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. – vlastní zpracování

Tab. 4.6 Analýza rozpočtu režijních nákladů 8/2012

REŽIJNÍ NÁKLADY '12/13

SRPEN				ČERVEN-SRPEN		
Plán	Skutečnost	Odchylka	V tisících Kč	Plán	Skutečnost	Odchylka
3 737,22	3 433,86	303,36	Mzdové náklady celkem	11 201,66	10 912,19	289,47
87,05	139,63	-52,58	Cestovné a reprezentace celkem	298,14	256,43	41,71
157,46	155,60	1,86	Služební vozidla celkem	495,37	479,97	15,40
10,00	3,66	6,34	Vzdělávání celkem	70,00	29,04	40,96
48,83	-28,01	76,84	Poradenství celkem	159,50	34,64	124,86
1 212,92	1 048,03	164,89	Náklady na budovu a energie celkem	3 875,93	3 419,84	456,09
839,16	757,18	81,98	Doprava celkem	2 244,75	2 387,31	-142,56
522,36	609,89	-87,53	Náklady na kancelář celkem	726,08	776,34	-50,26
597,10	551,08	46,02	IT náklady celkem	969,31	969,09	0,22
0,00	0,00	0,00	Různé náklady celkem	0,00	0,80	-0,80
7 212,10	6 670,92	541,18	Grand Total	20 040,74	19 265,65	775,09

Zdroj: Interní materiály společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. – vlastní zpracování

Tab. 4.7 Analýza rozpočtu režijních nákladů 9/2012

REŽIJNÍ NÁKLADY '12/13

ZÁŘÍ				ČERVEN-ZÁŘÍ		
Plán	Skutečnost	Odchylka	V tisících Kč	Plán	Skutečnost	Odchylka
3 727,22	3 996,62	-269,40	Mzdové náklady celkem	14 928,88	14 908,80	20,08
88,05	113,46	-25,41	Cestovné a reprezentace celkem	386,18	369,89	16,29
160,46	168,34	-7,88	Služební vozidla celkem	655,82	648,31	7,51
50,00	1,35	48,65	Vzdělávání celkem	120,00	30,39	89,61
51,83	21,00	30,83	Poradenství celkem	211,34	55,64	155,70
1 218,11	1 245,80	-27,69	Náklady na budovu a energie celkem	5 094,03	4 665,65	428,38
619,06	705,69	-86,63	Doprava celkem	2 863,82	3 093,00	-229,18
113,36	73,01	40,35	Náklady na kancelář celkem	839,44	849,34	-9,90
205,60	188,39	17,21	IT náklady celkem	1 174,91	1 157,49	17,42
0,00	0,00	0,00	Různé náklady celkem	0,00	0,80	-0,80
6 233,69	6 513,66	-279,97	Grand Total	26 274,42	25 779,31	495,11

Zdroj: Interní materiály společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. – vlastní zpracování

Tab. 4.8 Analýza rozpočtu režijních nákladů 10/2012

REŽIJNÍ NÁKLADY '12/13

ŘÍJEN				ČERVEN-ŘÍJEN		
Plán	Skutečnost	Odchylka	V tisících Kč	Plán	Skutečnost	Odchylka
3 727,22	3 976,11	-248,89	Mzdové náklady celkem	18 656,11	18 884,91	-228,80
87,05	88,78	-1,73	Cestovné a reprezentace celkem	473,23	458,66	14,57
155,46	159,73	-4,27	Služební vozidla celkem	811,28	808,04	3,24
50,00	17,00	33,00	Vzdělávání celkem	170,00	47,39	122,61
50,83	198,55	-147,72	Poradenství celkem	262,17	254,19	7,98
1 236,88	1 278,99	-42,11	Náklady na budovu a energie celkem	6 330,91	5 944,63	386,28
692,15	1 000,69	-308,54	Doprava celkem	3 555,96	4 093,70	-537,74
88,36	115,37	-27,01	Náklady na kancelář celkem	927,80	964,72	-36,92
213,60	192,40	21,20	IT náklady celkem	1 388,50	1 349,89	38,61
0,00	0,80	-0,80	Různé náklady celkem	0,00	1,60	-1,60
6 301,55	7 028,42	-726,87	Grand Total	32 575,96	32 807,73	-231,77

Zdroj: Interní materiály společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. – vlastní zpracování

Tab. 4.9 Analýza rozpočtu režijních nákladů 11/2012

REŽIJNÍ NÁKLADY '12/13

LISTOPAD				ČERVEN-LISTOPAD		
Plán	Skutečnost	Odchylka	V tisících Kč	Plán	Skutečnost	Odchylka
3 737,22	4 289,14	-551,92	Mzdové náklady celkem	22 393,33	23 174,05	-780,72
87,05	329,25	-242,20	Cestovné a reprezentace celkem	560,28	787,91	-227,63
157,46	191,64	-34,18	Služební vozidla celkem	968,74	999,68	-30,94
50,00	42,52	7,48	Vzdělávání celkem	220,00	89,91	130,09
54,83	91,56	-36,73	Poradenství celkem	317,01	345,75	-28,74
1 322,34	1 647,14	-324,80	Náklady na budovu a energie celkem	7 653,25	7 591,77	61,48
1 033,90	1 856,25	-822,35	Doprava celkem	4 589,85	5 949,95	-1 360,10
90,36	107,22	-16,86	Náklady na kancelář celkem	1 018,15	1 071,94	-53,79
605,10	741,67	-136,57	IT náklady celkem	1 993,61	2 091,56	-97,95
0,00	0,00	0,00	Různé náklady celkem	0,00	1,60	-1,60
7 138,26	9 296,39	-2 158,13	Grand Total	39 714,22	42 104,12	-2 389,90

Zdroj: Interní materiály společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. – vlastní zpracování

Tab. 4.10 Analýza rozpočtu režijních nákladů 12/2012

REŽIJNÍ NÁKLADY '12/13

PROSINEC				ČERVEN- PROSINEC		
Plán	Skutečnost	Odchylka	V tisících Kč	Plán	Skutečnost	Odchylka
3 727,22	4 159,27	-432,05	Mzdové náklady celkem	26 120,55	27 333,32	-1 212,77
158,25	385,27	-227,02	Cestovné a reprezentace celkem	718,52	1 173,18	-454,66
160,46	183,05	-22,59	Služební vozidla celkem	1 129,19	1 182,73	-53,54
40,00	91,99	-51,99	Vzdělávání celkem	260,00	181,90	78,10
53,83	23,41	30,42	Poradenství celkem	370,84	369,16	1,68
1 480,79	1 360,15	120,64	Náklady na budovu a energie celkem	9 134,04	8 951,92	182,12
726,66	1 019,10	-292,44	Doprava celkem	5 316,52	6 969,05	-1 652,53
113,36	122,81	-9,45	Náklady na kancelář celkem	1 131,51	1 194,74	-63,23
213,60	126,38	87,22	IT náklady celkem	2 207,22	2 217,93	-10,71
5,00	0,00	5,00	Různé náklady celkem	5,00	1,60	3,40
6 679,17	7 471,43	-792,26	Grand Total	46 393,39	49 575,53	-3 182,14

Zdroj: Interní materiály společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. – vlastní zpracování

Tab. 4.11 Analýza rozpočtu režijních nákladů 01/2013

REŽIJNÍ NÁKLADY '12/13

LEDEN				ČERVEN- LEDEN		
Plán	Skutečnost	Odchylka	V tisících Kč	Plán	Skutečnost	Odchylka
3 737,22	4 586,99	-849,77	Mzdové náklady celkem	29 857,77	31 920,31	-2 062,54
64,56	177,70	-113,14	Cestovné a reprezentace celkem	783,08	1 350,87	-567,79
151,40	190,86	-39,46	Služební vozidla celkem	1 280,59	1 373,59	-93,00
40,00	25,50	14,50	Vzdělávání celkem	300,00	207,40	92,60
61,83	63,64	-1,81	Poradenství celkem	432,67	432,80	-0,13
1 519,61	1 455,80	63,81	Náklady na budovu a energie celkem	10 653,65	10 407,72	245,93
1 029,85	909,62	120,23	Doprava celkem	6 346,38	7 878,67	-1 532,29
88,36	100,42	-12,06	Náklady na kancelář celkem	1 219,87	1 295,16	-75,29
214,60	282,23	-67,63	IT náklady celkem	2 421,82	2 500,16	-78,34
0,00	0,00	0,00	Různé náklady celkem	5,00	1,60	3,40
6 907,43	7 792,76	-885,33	Grand Total	53 300,83	57 368,28	-4 067,45

Zdroj: Interní materiály společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. – vlastní zpracování

Tab. 4.12 Analýza rozpočtu režijních nákladů 02/2013

REŽIJNÍ NÁKLADY '12/13

ÚNOR				ČERVEN- ÚNOR		
Plán	Skutečnost	Odchylka	V tisících Kč	Plán	Skutečnost	Odchylka
3 727,22	4 795,17	-1 067,95	Mzdové náklady celkem	33 584,99	36 715,48	-3 130,49
86,56	326,86	-240,30	Cestovné a reprezentace celkem	869,64	1 677,74	-808,10
154,90	170,20	-15,30	Služební vozidla celkem	1 435,49	1 543,79	-108,30
50,00	71,75	-21,75	Vzdělávání celkem	350,00	279,14	70,86
110,83	131,97	-21,14	Poradenství celkem	543,51	564,77	-21,26
1 434,99	1 627,61	-192,62	Náklady na budovu a energie celkem	12 088,64	12 035,33	53,31
696,19	909,47	-213,28	Doprava celkem	7 042,57	8 788,14	-1 745,57
90,36	108,95	-18,59	Náklady na kancelář celkem	1 310,23	1 404,12	-93,89
606,10	677,31	-71,21	IT náklady celkem	3 027,91	3 177,46	-149,55
0,00	3,21	-3,21	Různé náklady celkem	5,00	4,81	0,19
6 957,15	8 822,50	-1 865,35	Grand Total	60 257,98	66 190,78	-5 932,80

Zdroj: Interní materiály společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. – vlastní zpracování

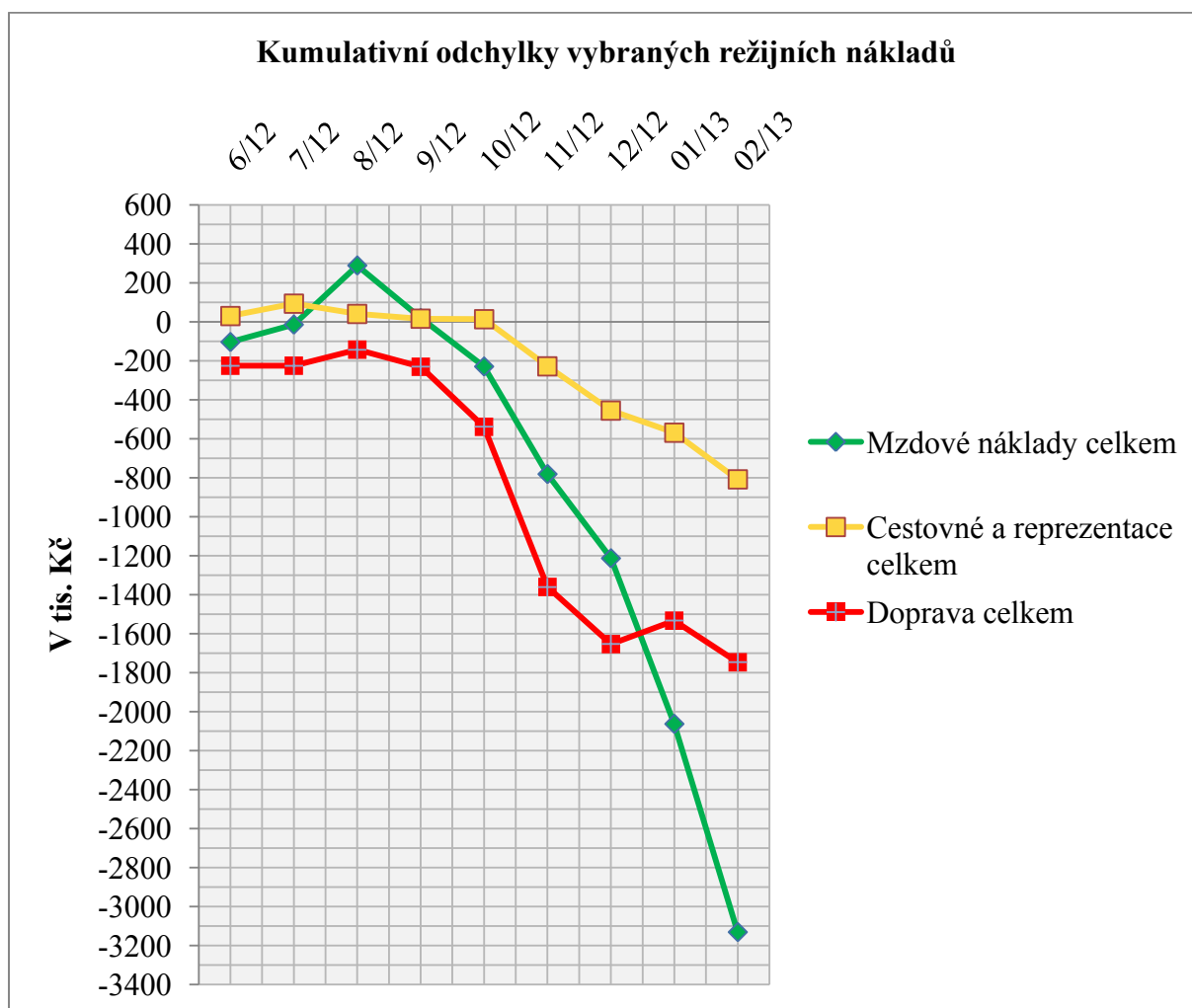
Devíti měsíční analýza rozpočtu režijních nákladů 2012/2013 z tabulky 4.12 signalizuje velkou celkovou odchylku v hodnotě téměř 6 miliónů Kč. Mezi hlavní činitele této odchylky patří především nábor pracovníků na nově vytvořená místa v hodnotě 3,2 miliónů Kč a s nimi spojené náklady na služební cesty do mateřské společnosti v Dánsku v hodnotě 808 tis. Kč. S růstem počtu pracovníků rostou i náklady na služební vozidla v hodnotě 108 tis. Kč a náklady na IT vybavení v hodnotě přibližně 149 tis. Kč. Dalšími náklady, které negativně ovlivňují plnění rozpočtu, jsou náklady na dopravu způsobené zvýšeným počtem vyprodukovaných výrobků v hodnotě 1,7 miliónů Kč.

V době sestavování rozpočtu režijních nákladů 2012/2013 se s těmito náklady nepočítalo, ani se nepředpokládalo, že vzniknou. Do konce hospodářského roku 2012/2013, tedy do konce května 2013 budou mít náklady na mzdy, cestovné a dopravu rostoucí tendenci. Stále jsou otevřeny nové pracovní pozice, které budou brzy obsazeny a náklady na dopravu se kumulativně zvyšují.

Pozitivně lze hodnotit vývoj nákladů na vzdělávání, poradenství, na budovu a energie, na kancelář a na náklady různé. Zde jsou minimální pozitivní a negativní odchylky, které překračování rozpočtu významně neovlivňují.

Měsíční analýza režijních nákladů se provádí pouze v souborech programu Excel. Rozpočet není průběžně aktualizován do účetního programu SAP, a proto odchylky jednotlivých nákladových skupin převážně kumulativně rostou. S analýzou režijních nákladů souvisí i odhady a předpovědi nákladů budoucích, které jsou ve společnosti prováděny měsíčně, čtvrtletně a pololetně. S růstem nákladů je tedy počítáno, ale pouze v Excel souborech. Rozpočet není klouzavě upravován.

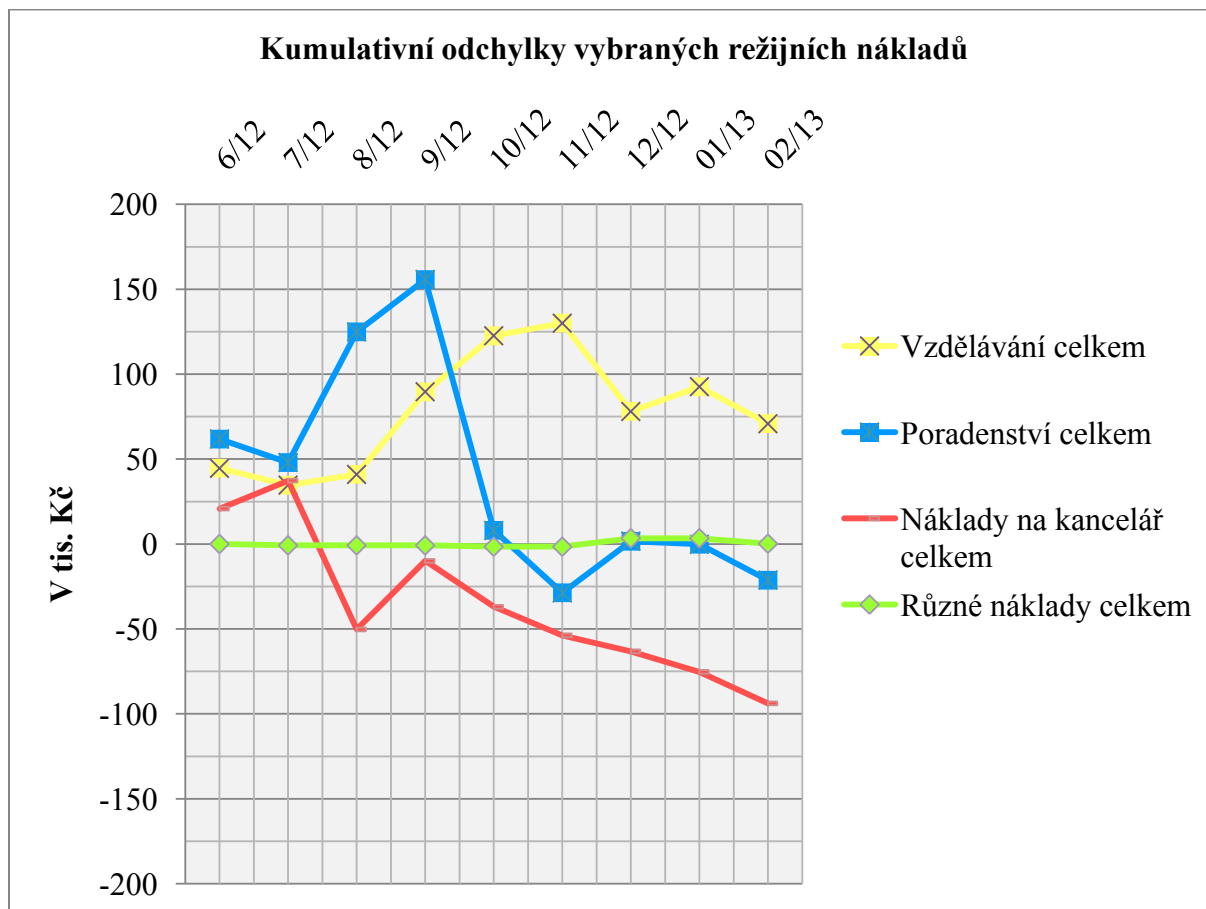
Graf 4.1 Kumulativní vývoj odchylek režijních nákladů, které významně ovlivňují překračování rozpočtu společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. v období od 6/2012 do 2/2013



Zdroj: Interní materiály společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. – vlastní zpracování

V grafu 4.1 jsou zobrazeny hlavní skupiny nákladů, které negativně ovlivňují plnění rozpočtu režijních nákladů 2012/2013. V období 6/2012 až 9/2012 jsou odchylky v relativně normálním průběhu, ale od 10/2012 začínají velmi negativně klesat a jejich absolutní hodnota roste.

Graf 4.2 Kumulativní vývoj odchylek režijních nákladů, které nevýznamně ovlivňují překračování rozpočtu společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. v období od 6/2012 do 2/2013



Zdroj: Interní materiály společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. (2013 – vlastní zpracování)

V grafu 4.2 jsou zobrazeny odchylky nákladových skupin, které nevýznamně ovlivňují překračování rozpočtu režijních nákladů 2012/2013. Jejich průběh je stabilní a nepřekračují negativní hranici 100 000 Kč.

4.2.7 Rozpočet režijních nákladů 2013/2014

Rozpočet režijních nákladů 2013/2014 byl po všech přípravách, pracích a schvalování stanoven v celkové hodnotě 131 817 617 Kč. Vzhledem k citlivosti dat společnosti jsou čísla v tabulce uváděna na úrovni nákladových skupin.

Tab. 4.13 Rozpočet režijních nákladů 2013/2014 společnosti Bang & Olufsen, s.r.o.

Nákladová skupina	Rozpočet
Employee costs Total - mzdové náklady celkem	78 475 053
Travelling & Repr Total - cestovné a reprezentace celkem	2 186 100
Cars Total - služební vozidla celkem	3 829 200
Education Total - vzdělávání celkem	1 000 000
Consultancy Total - poradenství celkem	1 658 040
Premises Total - náklady na prostory firmy celkem	20 531 097
Freight Total - doprava celkem	12 302 604
Office expenses Total - náklady na kancelář celkem	2 144 921
IT Total - IT celkem	9 383 602
Various Total - různé náklady celkem	307 000
Grand Total	131 817 617

Zdroj: Interní materiály společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. – vlastní zpracování

4.2.8 Srovnání rozpočtu režijních nákladů 2012/2013 a 2013/2014

Rozpočet režijních nákladů na hospodářský rok 2013/2014 byl navýšen o téměř 50 miliónů Kč. V tabulce 4.14 jsou zobrazeny jednotlivé rozdíly v rámci nákladových skupin.

Tab. 4.14 Srovnání rozpočtu režijních nákladů 2012/2013 a 2013/2014

Nákladová skupina	Rozpočet 2012/2013	Rozpočet 2013/2014	Rozdíl
Mzdové náklady	44 776 665	78 475 053	33 698 388
Cestovné a reprezentace	1 086 100	2 186 100	1 100 000
Služební vozidla	1 886 300	3 829 200	1 942 900
Vzdělávání	500 000	1 000 000	500 000
Poradenství	2 158 954	1 658 040	-500 914
Náklady na budovu a energie	16 548 459	20 531 097	3 982 638
Doprava	9 198 046	12 302 604	3 104 558
Náklady na kancelář	1 602 286	2 144 921	542 635
IT	4 063 215	9 383 602	5 320 387
Různé náklady	365 000	307 000	-58 000
Grand Total	82 185 025	131 817 617	49 632 592

Zdroj: Interní materiály společnosti Bang & Olufsen, s.r.o. – vlastní zpracování

Nejvyšší nárůst nákladů, v hodnotě téměř 34 miliónů Kč, je ve mzdových nákladech. Ve společnosti budou otevřeny nové pozice pro technicko-hospodářské pracovníky. Nové pozice se budou týkat všech hospodářských středisek ve společnosti. S vyšším počtem pracovníků narůstají náklady na cestovné o 1 milión Kč, náklady na služební vozidla téměř o 2 milióny Kč, náklady na vzdělávání o 0,5 miliónu Kč a náklady na kancelář o 0,5 miliónu Kč. Pokles nákladů na poradenství v hodnotě 0,5 miliónu Kč je způsoben výměnou auditorské firmy Deloitte za firmu Ernst & Young.

V roce 2013/2014 se počítá s většími náklady na údržbu budovy a spotřebními náklady v hodnotě vyšší téměř o 4 milióny Kč. S rostoucí výrobou a počtem výrobků porostou i nároky na dopravu, které se projeví růstem nákladů na dopravu o cca 3 milióny Kč. IT náklady vzrostou o 5,3 miliónů Kč z důvodu nárůstu pracovníků, kteří budou ke své práci potřebovat nové počítače s předplacenými softwarovými licencemi. Vzrostou i náklady na přípravky na nové výrobky.

4.2.9 Zhodnocení a doporučení

Rozpočet režijních nákladů ve společnosti má velice pěknou, srozumitelnou a logicky postavenou strukturu. Náklady jsou rozděleny dle nákladových skupin na mzdové náklady, cestovné a reprezentaci, náklady na služební vozidla, vzdělávání, poradenství, budovu a energie, dopravu, kancelář, IT a různé. Nákladové skupiny jsou analyticky rozčleněny na jednotlivé účty používané v účtové osnově.

Rozpočet režijních nákladů 2012/2013 byl sestaven na nižší úrovni, a proto je jeho plnění překračováno s velkými odchylkami. V době jeho sestavování, tedy koncem ledna 2012 nebyly vytvořeny odhady na zvyšování produkce výrobků a stavu zaměstnanců. Tyto okolnosti jsou příčinou vysokého navyšování režijních nákladů v roce 2012/2013. Za plnění rozpočtu režijních nákladů a vznik odchylek je zodpovědný finanční ředitel. Rozpočet každý měsíc kontroluje a analyzuje. Optimální plnění rozpočtu režijních nákladů je jedním z jeho bonusových cílů.

Měsíční analýza režijních nákladů je zpracovávána transformací dat ze SAPu do Excelu. V Excelu jsou data dále upravována do konečné podoby požadované tabulky, která má vypovídací schopnost a poskytuje informace o vzniklých odchylkách jednotlivých druhů režijních nákladů za celou společnost. Transakce v SAPu by mohla být přesněji nastavena tak, aby přenos dat vytvořil požadovanou tabulku s analýzou režijních nákladů v přesně stanovené struktuře a obsahu a úpravy na ní byly jen s minimální časovou ztrátou. Úspora času při tvorbě tabulky zefektivní zároveň práci vyhodnocování vzniklých odchylek.

Rozpočet režijních nákladů 2013/2014 je oproti rozpočtu minulému navýšen téměř o 50 milionů Kč. Hlavním důvodem pro tak vysoké navýšení je zvyšující se produkce výrobků a s ní spojená doprava a nábor nových pracovníků. Rozpočet režijních nákladů ve společnosti je sestavován na základě skutečných dat z minulosti a předpokladů a odborných odhadů nákladů budoucích. Rozpočet je omezen limitem, který je určený v rámci, zaslaném mateřskou společností. Mateřská společnost určuje, jak vysoká bude výroba, kolik bude třeba lidí a jaké budou investice.

Sestavování rozpočtu režijních nákladů ve společnosti má spíše tradiční charakter a jeho zpracování je zdlouhavé. Pro efektivnější práci při zpracování rozpočtu bych navrhla lepší komunikaci, přenos dat a větší zodpovědnost jednotlivých manažerů.

Manažeři jednotlivých hospodářských středisek mohou mít větší zodpovědnost za plnění svého rozpočtu. Mohou si každý měsíc generovat ze SAPu plnění svého rozpočtu

režijních nákladů a kontrolovat vzniklé odchylky. V období sestavování rozpočtu nového již budou připraveni pružně reagovat na požadavky finančního ředitele na budoucí plány a tím se zlepši jejich efektivita, komunikace a spolupráce při sestavování rozpočtu režijních nákladů.

Předpovědi a odhady budoucích nákladů může finanční ředitel zpracovávat na každý další měsíc klouzavým rozpočtem. Měsíční odhady mohou být nahrávány do SAPu a rozpočet režijních nákladů může být v průběhu roku flexibilně aktualizován. Rozpočet režijních nákladů bude v rámci roku aktualizován, zpřesňován a mělo by docházet k nižším odchylkám mezi skutečností a plánem.

5 Závěr

Rozpočtování režijních nákladů je nedílnou a důležitou součástí celkového plánování nákladů v podniku. Náklady představují pro podnik peněžně vyjádřenou spotřebu ekonomických zdrojů. Dochází k úbytku peněz, spotřebě materiálu, či k opotřebení dlouhodobého majetku.

Pro samotné zpracování nového rozpočtu je důležité provádět analýzu rozpočtu aktuálního a sledovat vývoj nákladů v čase. Analýza rozpočtu režijních nákladů má význam především pro kontrolu plnění rozpočtu. Měsíční analyzování a zpracovávání dat poskytuje informace o vzniku odchylek. Dochází k úsporám nebo k překračování plánovaných nákladů. Vzniklé negativní odchylky se odůvodní, případně se učiní opatření, která zamezí jejich vznik. Díky operativní kontrole mohou být sestavovány odhady nákladů pro další krátká období. Měsíční odhady mohou být nahrávány do SAPu a aktuální rozpočet režijních nákladů může být pružně upravován a zpřesňován. Tímto opatřením by ve společnosti vznikaly menší odchylky při plnění rozpočtu. Analýza rozpočtu režijních nákladů poskytuje zpětnou vazbu na to, s jakou přesností byl rozpočet sestaven.

Zpracování a sestavení rozpočtu režijních nákladů ve společnosti je proces, který je velice náročný na čas, informace a vzájemnou spolupráci mezi pracovníky, kteří rozpočet stanovují. Na sestavení rozpočtu se podílejí manažeři všech hospodářských středisek. Finanční ředitel zpracovává jednotlivé plány a tvoří rozpočet. Takto zpracovaný rozpočet představuje generálnímu řediteli ke schválení. Je-li rozpočet generálním ředitelem schválen, předkládá ho ke kontrole a schválení dánskému vedení. Pokud je rozpočet v Dánsku odsouhlasen, nahrává se do SAPu a celý proces rozpočtování je ukončen.

Efektivnější spolupráci při sestavování rozpočtu spatřuji v tom, že by si každý manažer zpracovával měsíční analýzu režijních nákladů svého hospodářského střediska a v době požadavků na plány nákladů budoucího hospodářského roku by mohli pružně a okamžitě reagovat, poněvadž by znali průběžné plnění aktuálního rozpočtu s jeho odchylkami. Na základě analýzy si mohou manažeři průběžně vytvářet odhady režijních nákladů na budoucí období. Tímto způsobem může dojít k zlepšení spolupráce manažerů s finančním ředitelem, k rychlejšímu přenosu informací a dat a k efektivnějšímu zpracování rozpočtu režijních nákladů.

Porovnáním rozpočtů režijních nákladů 2012/2013 a 2013/2014 jsem zjistila nárůst režijních nákladů na hospodářský rok 2013/2014 o téměř 50 miliónů Kč oproti roku 2012/2013. Zvýšení není způsobeno negativními vlivy, jako jsou například více náklady na odstraňování škod na majetku nebo zvýšení cen za poradenské či vzdělávací služby. Nárůst režijních nákladů zapříčinily pozitivní vlivy, jako jsou zvýšení výroby díky novým výrobkům, se kterým souvisí nábor a potřeba nových technicko-hospodářských pracovníků na technickém oddělení, oddělení kvality, logistiky, nákupu, ale i na oddělení finančním. S růstem produkce výrobků stoupají nároky na dopravu a zvyšující se počet zaměstnanců ovlivňuje nárůst mzdových, cestovních, vzdělávacích nákladů a nákladů na vybavení kanceláře včetně nákladů na IT techniku a softwarové licence.

Společnost naplánovala vyšší režijní náklady, počítá s vyšší produkcí svých výrobků, přijímá nové zaměstnance a předpokládá zvýšení svých tržeb. Celkově je v dobré ekonomické situaci a daří se jí na světovém trhu.

Seznam použité literatury

- [1] HRADECKÝ, Mojmir a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [2] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [3] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. Vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [4] MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1. 1. 2012*. 21. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 264 s. ISBN 978-80-247-4254-0.
- [5] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
- [6] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Internetové zdroje

- [7] DLUHOŠOVÁ, Dana a Jarmila MRUZKOVÁ. Nákladové modely 2006 [online]. Dostupné z:
https://portalekf.wps.vsb.cz/wps/myportal!/ut/p/kcxm1/04_Sj9SPykssy0xPLMnMz0vMAfljzeOd402CnfTDchMrMnMzq1JT9CP0o8yAosbmpiANIKahr6N-JlqYQbyxKYYQuiLneCMjQ4SYr0d-bqp-kL63foB-Qa5FZWZmpq6jo6liAGx05Zo!/delta/base64xml/L0lDU0NUTzdVsko3dWFDU1kvb0dvUUFBSVFKQUFNWXhqR01VcGpHS1l3eG1BIS80SkZpQ09zVGxFNkN1QTJKeWlkQlhmckNFQSEhLzdfQ181Mko vMTI!#7_C_52J
- [8] MRUZKOVÁ, Jarmila. Rozpočet nákladů a výnosů 2006 [online]. Dostupné z:
https://portalekf.wps.vsb.cz/wps/myportal!/ut/p/kcxm1/04_Sj9SPykssy0xPLMnMz0vMAfljzeOd402CnfTDchMrMnMzq1JT9CP0o8yAosbmpiANIKahr6N-JlqYQbyxKYYQuiLneCMjQ4SYr0d-bqp-kL63foB-Qa5FZWZmpq6jo6liAGx05Zo!/delta/base64xml/L0lDU0NUTzdVsko3dWFDU1kvb0dvUUFBSVFKQUFNWXhqR01VcGpHS1l3eG1BIS80SkZpQ09zVGxFNkN1QTJKeWlkQlhmckNFQSEhLzdfQ181Mko vMTI!#7_C_52J

- [9] MRUZKOVÁ, Jarmila. Teorie nákladů 2006 [online]. Dostupné z:

https://portalekf.wps.vsb.cz/wps/myportal!/ut/p/kcxm1/04_Sj9SPykssy0xPLMnMz0vMAfljzeOd402CnfTDchMrMnMzq1JT9CP0o8yAosbmpiANIKahr6N-JlqYQbyxKYYQuiLneCMjQ4SYr0d-bqp-kL63foB-Qa5FZWZmpq6jo6liAGx05Zo!/delta/base64xml/L0lDU0NUTzdVsko3dWFDU1kvb0dvUUFBSVFKQUFNWXhqR01VcGpHS1l3eG1BIS80SkZpQ09zVGxFNkN1QTJKeWlkQlhmckNFQSEhLzdfQ181Mko vMTI!#7_C_52J

Ostatní

- [10] Výroční zpráva 2009/2010 společnosti Bang & Olufsen, s.r.o.
- [11] Výroční zpráva 2011/2012 společnosti Bang & Olufsen, s.r.o.
- [12] Bang & Olufsen hlavní katalog 2011-2012

Seznam zkratek

ABC	kalkulace podle aktivit
BZ	bod zvratu
CN	celkové náklady
CRN	celkové rozdílové náklady
CRV	celkové rozdílové výnosy
CVP	úlohy CVP (Costs – náklady, Volume – objem, Profit – zisk)
FN	celkové fixní náklady
KPI	ukazatelé KPI (Key performance indicators) měřící výkonnost
m	jednotková marže
M	celková marže
MVA	míra výkonu aktivit
N_1	náklady před změnou
N_2	náklady po realizaci změny
p	cena výkonu
Q	množství výkonů
SAP	firemní software („Systémy, aplikace a produkty v oblasti zpracování dat“)
T	celkové tržby
V_1	výnosy před realizací alternativy
V_2	výnosy po realizaci alternativy
vn	variabilní jednotkové náklady
VN	celkové variabilní náklady
Z	požadovaný zisk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10. 05. 2013


.....
jméno a příjmení studenta